punct de vedere al utilităţii practice, pentru specialiştii care activează în domeniile supuse studiului, abordate din perspectiva contabilităţii financiare.

Pe de o parte, sunt discutate probleme generale, dar analizate în contextul specific activităţilor în discuţie, dintre care amintim pe cele privind documentele, regulile de evaluare, organizarea contabilităţii stocurilor, sistemul de conturi specifice, iar pe de altă parte se abordează teme particulare ce caracterizează activitatea entităţilor din comerţ, turism şi alimentaţie publică.

Autorii au încercat în mod constant să asocieze noţiunilor teoretico-normative prezentate, cât mai multe exemple practice cu ajutorul cărora să susţină demersul cititorilor de înţelegere şi asimilare a problematicii abordate.

Pornind de la elementele prezentate anterior considerăm că prezenta lucrare reprezintă o sursă documentară utilă pentru cei interesaţi de problemele specifice contabilităţii financiare a entităţilor din domeniul comerţului, turismului şi alimentaţiei publice. În acest sens, avem în vedere studenţii de la facultăţile de profil, masteranzii şi doctoranzii, precum şi practicienii în domeniu.

Fără a fi exhaustivă, lucrarea abordează anumite probleme punctuale, care, în opinia autorilor, au un impact deosebit asupra contabilităţii entităţilor care activează în domeniile analizate.

În acest context, ne exprimăm speranţa că lucrarea va reprezenta pentru cititorii săi un material util şi un suport real pentru specialiştii în contabilitate confruntaţi cu problemele pe care le implică activităţile studiate, dar, în acelaşi timp, avem şi convingerea că rezultatul eforturilor noastre este perfectibil, considerent pentru care transmitem cititorilor rugămintea şi, totodată, mulţumiri pentru eventuale sugestii sau propuneri de îmbunătăţire a unei viitoare ediţii.

Autorii

ELEMENTE GENERALE PRIVIND ACTIVITĂŢILE DE COMERŢ, TURISM ŞI ALIMENTAŢIE PUBLICĂ

1.1. Consideraţii privind rolul contabilităţii în cadrul entităţilor economice din comerţ, turism şi alimentaţie publică

În timp, contabilitatea a trebuit sa răspundă cerinţelor tot mai mari şi mai diversificate ale activităţii economice, care i-au impus forme cu atât mai dezvoltate pe măsură ce câmpul ei de aplicare devenea mai vast. Contabilitatea a evoluat de la normele simple, clare şi precise, descrise de contemporanii lui Luca Paciolo, la forma clasică a contabilităţii în partidă dublă, ea fiind perfecţionată în permanenţă de-a lungul tuturor etapelor ce caracterizează progresul social, astfel încât să răspundă necesităţilor informaţionale ale vieţii economice.

Dintr-o activitate cu un predominant caracter aplicativ, ale cărei cunoştinţe erau dobândite aproape în totalitate pe baza experienţei generate de activitatea practică, contabilitatea a devenit o disciplină ştiinţifică, deoarece creşterea rolului său decizional a impus sistematizarea cunoştinţelor aplicate în practică. De altfel, aceasta este şi motivul pentru care a fost necesar ca practicile contabile să fie fundamentate pe o teorie contabilă şi pe o bază conceptuală, cercetarea începând să joace un rol determinant în acest sens.

Atestarea contabilităţii ca disciplină ştiinţifică nu este un proces despre care se poate afirma că a fost finalizat, deoarece opiniile formulate în acest sens sunt foarte diverse, întrucât vizează fie respingerea totală a contabilităţii ca ştiinţă, fie considerarea ei de către anumiţi autori ca o "*disciplină ştiinţifică matură, cu o pluritate de paradigme şi grupuri disciplinare (comunităţi ştiinţifice), deschisă cercetării fundamentale şi aplicative*"[1].

Încercarea de a stabili statutul contabilităţii se confruntă, în primul rând, cu diversitatea abordărilor legate de această problemă. Definiţiile date contabilităţii diferă foarte mult atât în timp, cât şi în spaţiu, astfel că în prezent nu identificăm un consens în ceea ce priveşte acest subiect, de aceea, pentru caracterizarea acestei discipline sunt propuse o multitudine de variante, dintre care amintim pe cele mai importante: artă, tehnică, sistem informaţional, limbaj, joc social, ştiinţă.

Fără a ne propune o analiză a caracterului oarecum contradictoriu al acestor termeni, vom încerca o caracterizare a contabilităţii prin prisma **obiectului său de studiu**, abordat, de această dată, din perspectiva etapelor evolutive ce pot fi relevate în domeniul contabilităţii.

[1] Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1, Editura Economică, Bucureşti, 1998, p. 22.

măsurare, situație în care aceasta este abordată ca o activitate ce are drept scop reflectarea activității economice a întreprinderii. Privită în acest context contabilitatea este asimilată în special cu o artă a înregistrărilor sau cu o tehnică de gestiune, puncte de vedere care, în opinia noastră, au un caracter limitat, deoarece reduc obiectul său doar la efectuarea înregistrărilor contabile.

De fapt, contabilitatea a apărut din nevoia de a răspunde în plan informațional și decizional la problematica gestiunii mișcărilor de valori economice. Aceasta face ca abordarea contabilității ca instrument de informare să coincidă cu definirea ei ca un sistem informațional reprezentat de *"un ansamblu de elemente (resurse umane și materiale) care permite culegerea, prelucrarea, stocarea și comunicarea informațiilor, în vederea luării deciziilor"*[2].

Așa cum se observă în acest context, contabilitatea nu mai este privită exclusiv ca un instrument de cuantificare monetară a realității economice, ci ca un sistem care are drept scop furnizarea de informații pentru luarea deciziilor, reprezentarea realității nemaifiind un scop în sine, fiind subordonată unui nou concept ce vizează satisfacerea nevoilor informaționale. Contabilitatea continuă să-și îndeplinească funcția de măsurare, însă este subordonată unui scop, fapt ce-i reliefează o nouă dimensiune, prin luarea în considerare a utilizatorilor informațiilor pe care le produce, precum și a nevoilor acestora.

Activitățile informaționale specifice domeniului contabil sunt cele care privesc producerea și utilizarea informației contabile și se referă la acțiuni ce vizează crearea, colectarea, stocarea, prelucrarea datelor și apoi difuzarea informațiilor. Aceste activități presupun efectuarea unor operații de înregistrare și de calcul, precum și a acțiunilor de analiză, interpretare, grupare, sinteză și utilizare a informațiilor pentru luarea deciziilor.

Extinzându-se perspectiva asupra contabilității, prin luarea în considerare a utilizatorilor informației oferite de ea, a fost evidențiată funcția sa de comunicare, deoarece furnizarea de informații diferitelor categorii de utilizatori în vederea luării deciziilor nu este în fond decât o activitate de comunicare.

În cazul contabilității avem în vedere o comunicare contabilă sau financiară, în cadrul căreia legătura se stabilește între întreprindere, ca emițător (producător) de informații, și toți cei interesați în utilizarea acestora, în calitate de beneficiari sau receptori de informație. Principalul mijloc de transmitere a produselor contabilității este reprezentat de situațiile financiare anuale, informațiile difuzate fiind obținute în urma reprezentării realității economice a întreprinderii prin utilizarea unui limbaj specializat, a unor reguli și principii specifice.

Așadar, informația contabilă se construiește folosindu-se un limbaj specific, anumite reguli care permit codificarea și decodificarea datelor reprezentate, toate acestea asigurând reprezentarea ordonată și inteligibilă a realității economice. Utilitatea informației contabile în cadrul comunicării financiare se probează în

[2] Ionașcu I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997, p. 37.

pentru a lua decizii.

Astfel a apărut ideea definirii contabilității ca un „limbaj formalizat al organizațiilor", fiind denumită generic drept un „limbaj al afacerilor", caracterizat prin trei dimensiuni[3]:

- sintaxa contabilă reprezentată de ansamblul de reguli și proceduri ce trebuie urmate pentru înregistrarea tranzacțiilor și elaborarea documentelor contabile de sinteză, plecând de la simbolurile care formează vocabularul contabil, caz în care accentul este pus pe funcția de reprezentare a realității economice;
- semantica limbajului contabil care tratează semnificația semnalelor transmise de contabilitate, dimensiune care accentuează funcția de informare a acesteia;
- aspectul practic ce se referă la comunicarea informațiilor contabile și modul de utilizare de către diferiți utilizatori, situație în care accentul este pus, de asemenea, pe funcția de informare.

Descrierea contabilității sub această formă este caracteristică gândirii contabile prezente, această schimbare de perspectivă afectând atât raportarea contabilă externă – normalizarea prin cadrul contabil conceptual definește scopul situațiilor financiare ca fiind furnizarea informațiilor pentru fundamentarea deciziilor, cât și pe cea internă – dintr-o contabilitate a costurilor ea devenind una managerială, accentul fiind pus din nou pe rolul său de a furniza informații managerului pentru adoptarea deciziilor.

Contabilitatea abordată ca instrument de informare, deși depășește ca valoare viziunea tehnică asupra contabilității, are totuși anumite neajunsuri, întrucât nu reușește să ofere o imagine completă, neluând în considerare o serie de factori importanți. În aceste condiții, a apărut necesitatea lărgirii perspectivei asupra contabilității pentru a fi reliefate și alte fațete ale sale, conturându-se ideea potrivit căreia contabilitatea este un instrument de intermediere socială sau *„joc social cu actorii și regizorii săi"*[4].

În această optică, funcțiile de măsurare și informare sunt trecute într-un plan secund, iar în prim plan sunt evidențiate consecințele pe care le are informația contabilă asupra mediului social. Practic, se conștientizează faptul că alegerea și aplicarea anumitor politici contabile au consecințe deosebit de importante asupra redistribuirii bogăției și riscurilor între diferiții participanți la viața economică. În opinia noastră, rolul social al contabilității trebuie considerat prioritar, deoarece oferă posibilitatea stabilirii criteriilor în funcție de care se realizează reflectarea realității și informarea diferitelor categorii de utilizatori, cu scopul de a se obține efectele economico-sociale dorite.

[3] Esnault B., Hoarau C., *Compatbilite financiere*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, citat de Feleagă N., Ionașcu I. în „Tratat de contabilitate financiară", Editura Economică, București, 1998, pp. 31-32.

[4] Feleagă N., Ionașcu I., op. cit., p. 34; Colasse B., *Comptabilite generale*, Editura Economica, Paris, 1993.

Obţinerea informaţiilor contabile are loc ca urmare a prelucrării şi interpretării datelor, prin utilizarea unor concepte şi principii specifice, fiind aplicate mai multe metode şi politici în vederea reflectării realităţii economice a unei entităţi şi oferirii informaţiilor necesare celor care iau decizii sau sunt interesaţi de entitatea respectivă.

De-a lungul evoluţiei sale, contabilitatea a trebuit să găsească soluţii şi să se adapteze la realitatea economică, fapt ce a dus la utilizarea unor noţiuni şi a unei terminologii contabile, precum şi la apariţia şi aplicarea unor reguli şi convenţii în vederea obţinerii informaţiilor. Astfel, contabilitatea a devenit astăzi o tehnică complexă de înregistrare şi reflectare a realităţii economico-financiare a unei entităţi, un sistem de informare adaptat nevoilor utilizatorilor, un instrument de gestiune şi de comunicare ce asigură integrarea şi dialogul întreprinderii cu mediul său extern[5].

Întreprinderea modernă şi sistemul său informaţional contabil constituie subiecte care sunt dezbătute intens în literatura de specialitate, întrucât se disting două direcţii opuse de acţiune ce vizează, pe de o parte, dorinţa întreprinderii de a se ralia curentului globalizării informaţionale, iar pe de altă parte, cerinţele restrictive impuse de ştiinţa şi practica în domeniu.

La prima vedere, se poate crede că multe din sarcinile şi funcţiile contabilităţii clasice au fost transferate sistemului informatic, ajungându-se în final la un aşa-numit sistem informaţional contabil modern. Totuşi, considerăm ca fiind pertinente opiniile potrivit cărora abia acum se poate face o deosebire clară între partea de tehnică contabilă şi cea de ştiinţă a contabilităţii, deoarece acum se pot lăsa în seama calculatorului toate aspectele ce fac din contabilitate o tehnică, prin dezvoltarea unor programe informatice care să cuprindă toate regulile, procedurile, metodologiile şi tehnicile necesare obţinerii situaţiilor financiare şi, implicit, a informaţiilor despre o entitate economică, pentru ca factorul uman să se poată ocupa de latura ştiinţifică a acesteia[6].

Nu trebuie omis faptul că dezvoltarea contabilităţii, din toate punctele de vedere, a fost determinată şi a însoţit procesul amplu de dezvoltare a societăţii umane. Evoluţia nevoilor de informare impusă de evoluţia sistemelor naturale, sociale şi economice a determinat dezvoltarea sistemului informaţional economic şi, prin aceasta, a componentei sale contabile. În aceste condiţii, cererea de informaţii contabile şi-a schimbat continuu sfera de interes, în prezent aceasta vizând tot mai mult spectrul evenimentelor şi fenomenelor în curs de manifestare şi a evoluţiei lor previzibile, nevoile prioritare ale utilizatorilor găsindu-şi răspunsul mai degrabă în fluxurile monetare viitoare decât în profitul contabil al perioadei.

În opinia noastră, analiza evoluţiei contabilităţii şi rolului său în cadrul procesului de comunicare financiară impune studiul unui cumul de elemente, dintre care considerăm că cele mai semnificative se referă la implementarea tehnologiei informaţiei în contextul desfăşurării unui proces complex de reglementare în

[5] Minu M., *Contabilitatea ca instrument de putere*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, p. 145.
[6] Ţugui A., *Produse informatice generalizate pentru contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003.

domeniul financiar-contabil, asigurarea armonizării / convergenţei contabilităţii la nivel mondial, reconsiderarea rolului şi importanţei profesiei contabile, precum şi influenţa exercitată de contabilitate asupra mediului social.

Având în vedere rolul de instrument de intermediere socială pe care îl îndeplineşte contabilitatea, se poate afirma că aceasta influenţează, la rândul său, evoluţia societăţii. Contabilitatea face mai mult decât să faciliteze aplicarea analizei economice, deoarece aspectele legate de măsurare pot aduce în discuţie credibilitatea datelor dezvoltate de contabilitate, punând astfel în evidenţă relaţia dintre procesul microeconomic şi instrumentul care-i permite funcţionarea.

Caracterul de ştiinţă socială, dobândit de contabilitate, corelat cu mutaţiile majore ce s-au produs în planul normalizării şi asigurării convergenţei în domeniu, fac din ceea ce numim în prezent practica contabilă mai mult decât o simplă aplicare a unei metodologii specifice. Contabilitatea modernă reprezintă nu numai un instrument prin care se asigură realizarea funcţiei de informare şi asistare a procesului decizional pentru că, în actualul context, având în vedere produsele pe care aceasta le furnizează şi forma pe care o îmbracă astăzi, ea trebuie privită în egală măsură ca un important factor de influenţă a mediului economico-social.

1.2. Delimitări privind activităţile de comerţ, turism şi alimentaţie publică

Procesul de comercializare a bunurilor materiale şi serviciilor reprezintă o activitate cu implicaţii deosebite, fiind desfăşurată de entităţi economice ce deţin o pondere semnificativă în cadrul fiecărei economii naţionale.

Considerat în literatura de specialitate *„o ramură importantă a sectorului terţiar al economiei"*[7], comerţul poate fi definit ca un ansamblu de activităţi ce se caracterizează prin continuitatea proceselor de aprovizionare şi revânzare a mărfurilor cu scopul obţinerii de profit, astfel încât să se asigure o legătură permanentă între producători şi consumatori.

În sfera de cuprindere a comerţului poate fi încadrată nu numai circulaţia mărfurilor percepute ca bunuri materiale, ci putem atribui acestui domeniu şi o componentă nematerială reprezentată de prestarea unei game variate de servicii sau execuţia unor lucrări. Avem în vedere în acest context atât serviciile individualizate, cât şi pe cele complementare bunurilor sau altor servicii furnizate anterior.

În raport de modul în care se derulează circulaţia mărfurilor, pe de o parte, şi în funcţie de participanţii la această activitate, pe de altă parte, putem delimita trei forme principale ale comerţului:

- comerţ cu ridicata (de gros);
- comerţ cu amănuntul (de detail);
- comerţ mixt (presupune efectuarea de operaţiuni specifice atât comerţului cu ridicata, cât şi celui cu amănuntul).

[7] Dumitrana M. şi colectiv, *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 19.

O formă particulară a comerţului de gros o reprezintă comerţul cash and carry, care, potrivit normelor în vigoare, este definit ca fiind o *„formă de comerţ cu autoservire pe bază de legitimaţie de acces-activitatea desfăşurată de comercianţii care vând mărfuri prin sistemul de autoservire către persoane juridice sau persoane fizice autorizate şi asociaţii familiale autorizate conform legii, înregistrate în baza de date a vânzătorului, în scopul revânzării şi/sau prelucrării, precum şi al utilizării acestora ca produse consumabile"* [8].

De asemenea, putem semnala şi existenţa comerţului ambulant ca formă particulară a comerţului cu amănuntul considerat ca *„activitatea de comercializare cu amănuntul realizată prin trecere dintr-un loc în altul, în rulote mobile, standuri mobile, chioşcuri mobile sau în vehicule special amenajate"*.[9]

Comerţul cu ridicata se referă la *„activitatea desfăşurată de comercianţii care cumpără produse în cantităţi mari în scopul revânzării acestora în cantităţi mai mici altor comercianţi sau utilizatori profesionali şi colectivi"*.[10]

În consecinţă, putem afirma că această formă de comerţ reprezintă un stadiu al circulaţiei mărfurilor, în cadrul căruia au loc operaţiuni de vânzare-cumpărare a mărfurilor în scopul revânzării ulterioare, care poate fi caracterizată prin cumpărarea de bunuri, în cantităţi mari şi foarte mari, fie direct de la producători, fie de la comercianţi specializaţi, precum şi revânzarea acestora către alte entităţi, de regulă, care activează în comerţul cu amănuntul, inclusiv de alimentaţie publică, dar şi către alte entităţi comerciale cu ridicata.

Activităţii desfăşurate în domeniul comerţului cu ridicata îi sunt specifice anumite trăsături caracteristice, dintre care le amintim pe cele semnificative:

- tranzacţiile care se produc în cadrul acestei forme de comerţ nu vizează consumatorul final – persoane fizice, deoarece se derulează numai între persoane juridice (producători, furnizori interni ori externi, alte unităţi comerciale cu ridicata sau cu amănuntul), unele aflându-se în ipostaza de furnizor, iar celelalte în cea de client;
- comerţul cu ridicata reprezintă doar o parte a circuitului economic specific mărfurilor, în condiţiile în care acesta asigură legătura între producători şi consumatorii finali, continuarea operaţiunilor specifice acestui circuit urmând a se realiza ulterior prin intermediul comerţului cu amănuntul;
- de regulă, în cadrul comerţului cu ridicata, se tranzacţionează cantităţi mari de mărfuri atât în faza de aprovizionare, cât şi în cea de revânzare;

În altă ordine de idei, referindu-ne la tipologia entităţilor economice care activează în domeniul comerţului cu ridicata se poate susţine că circulaţia de această natură a mărfurilor se desfăşoară prin intermediul aşa numitelor depozite

[8] Art. 4, lit. e, din O.G. nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor şi serviciilor de piaţă, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 603 din 31 august 2007.
[9] Ibidem art. 4, lit. f.
[10] Ibidem art. 4, lit. c.

care activează în domeniul comerţului cu ridicata, care, la rândul lor, pot fi grupate în[11]:

- depozite specializate pe grupe şi subgrupe de mărfuri (alimentare sau nealimentare);
- depozite mixte (comercializează deopotrivă atât mărfuri alimentare, cât şi nealimentare);

La rândul său, **comerţul cu amănuntul** este definit ca *„activitatea desfăşurată de comercianţii care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora"*.[12]

Prin urmare, comerţul cu amănuntul vizează un ansamblu de activităţi desfăşurate de unităţi specializate în scopul aprovizionării consumatorilor sau utilizatorilor finali, distingându-se prin faptul că presupune cumpărarea bunurilor, de regulă, de la entităţile en gros, dar şi direct de la producători, precum şi vânzarea lor, de regulă, către persoane fizice.

Asigurând o legătură permanentă între producători şi consumatorii finali comerţul cu amănuntul are anumite trăsături caracteristice pe care le prezentăm succint în continuare:

- pe de o parte, în faza de aprovizionare a entităţilor comerciale cu amănuntul, tranzacţiile se produc, de regulă, între persoane juridice (fără a exclude în totalitate nici furnizorii persoane fizice), iar pe de altă parte, în faza de vânzare, întotdeauna furnizorul este reprezentat de unitatea cu amănuntul, în timp ce clientul este, de cele mai multe ori, o persoană fizică (fără a exclude în totalitate nici clienţii persoane juridice);
- în etapa de aprovizionare, entităţile comerciale cu amănuntul tranzacţionează cantităţi de mărfuri adaptate la posibilităţile proprii de depozitare, precum şi la condiţiile concrete de piaţă, pentru ca în etapa de vânzare ulterioară către consumatorii finali să tranzacţioneze mărfurile aprovizionate în cantităţi mici sau foarte mici;
- de regulă, se comercializează un număr mare de produse/sortimente;
- unităţile ce practică această formă de comerţ pot fi localizate în toate zonele unde există consumatori finali şi sunt reprezentate de hipermagazine, supermagazine, magazine universale, mici magazine de cartier etc.;
- reprezintă etapa finală a circulaţiei mărfurilor, deoarece, prin intermediul său, mărfurile ajung la consumatorii finali.

Unităţile specializate prin intermediul cărora se organizează comerţul cu amănuntul pot fi grupate astfel[13]:

- depozitele de distribuţie, cărora le revine sarcina de a aproviziona entităţile care activează în domeniul comerţului şi alimentaţiei publice, în conformitate cu graficele de distribuţie elaborate împreună cu acestea, în funcţie de cererea acestora;

[11] Dumitrana M. şi colectiv, op. cit., p. 21.
[12] Art. 4, lit. d, din O.G. nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor şi serviciilor de piaţă, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 603 din 31 august 2007.
[13] Robu D. M., *Contabilitate în comerţ şi turism*, Editura ASE, Bucureşti, p. 7 (www.biblioteca-digitala.ase.ro/biblioteca/pagina2.asp?id=Contabilitate in comert si turism).

- unitățile propriu-zise cu amănuntul sunt acele entități economice prin intermediul cărora mărfurile sunt comercializate în mod direct către consumatorii finali, fiind reprezentate de hipermagazine, supermagazine, magazine mici de cartier, chioșcuri, vânzători ambulanți etc.

Alimentația publică este definită ca *„activitatea de pregătire, preparare, prezentare și servire a produselor și a băuturilor pentru consumul acestora în unități specializate sau la domiciliul/locul de muncă al consumatorilor"*.[14]

Prin urmare, se poate afirma că alimentația publică reprezintă o formă particulară a comerțului cu amănuntul în cadrul căreia are loc, în principal, desfacerea către populație a produselor alimentare, atât în starea în care au fost cumpărate, cât și a celor obținute în urma unor procese desfășurate în unitățile proprii. De altfel, analizând trăsăturile caracteristice ale activității de alimentație publică, se poate constata faptul că aceasta se distinge tocmai prin aceea că în cadrul său se combină activitatea de producție cu cea de comercializare a anumitor produse alimentare realizate chiar în cadrul unității respective sau achiziționate de la terți și revândute sub aceeași formă.

În acest context, utilizând drept criteriu de clasificare natura operațiilor efectuate (profilul entităților), unitățile de alimentație publică sunt grupate în literatura de specialitate[15] în trei categorii semnificative și anume:

- unități de producție - activitatea lor se caracterizează prin procurarea de la diverși furnizori a ingredientelor (materii prime), prelucrarea acestora, obținerea produselor specifice (produse finite) și vânzarea lor către terți sau transferarea către unitățile proprii de desfacere (laboratoare de cofetărie și patiserie, carmangerii etc.);
- unități de desfacere - cărora le este specifică, pe de o parte, cumpărarea diverselor produse alimentare de la producătorii specializați sau de la alți comercianți (mezeluri, brânzeturi, băuturi alcoolice și răcoritoare, fructe etc.), cu scopul vânzării în starea lor inițială (mărfuri), iar pe de altă parte, organizarea consumului acestora în cadrul propriilor unități (baruri, bufete, cofetării și patiserii fără laborator propriu etc.);
- unități mixte (de producție și desfacere) – care combină trăsăturile specifice celorlalte două categorii, în sensul că desfășoară o activitate complexă ce presupune atât în aprovizionarea cu mărfuri și desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate, cât și aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în preparate culinare și organizarea consumului acestora în unități proprii (restaurantele, bufetele expres etc.).

Turismul reprezintă, prin conținutul și rolul său, un domeniu distinct de activitate, o componentă importantă a vieții economice și sociale.

Dacă avem în vedere cadrul legislativ ce reglementează activitatea de turism, acesta este definit ca fiind o *„ramură a economiei naționale, cu funcții complexe,*

[14] Art. 4, lit. g, din O.G. nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 603 din 31 august 2007.
[15] Staicu C., Brînzan A., *Organizarea și conducerea contabilității în comerț și cooperație*, Reprografia Universității din Craiova, 1973, p. 202; Robu D. M., op. cit., pp. 7-8; Diaconu E., *Managementul contabil în turism și alimentație publică*, Editura Universitaria Craiova, 2007, p.36.

ce reunește un ansamblu de bunuri și servicii oferite spre consum persoanelor care călătoresc în afara mediului lor obișnuit pe o perioadă mai mică de un an și al căror motiv principal este altul decât exercitarea unei activități remunerate în interiorul locului vizat".[16]

Așa cum se poate deduce din cele menționate anterior, turismul vizează, totodată, și acele activități care contribuie la satisfacerea nevoilor turistice: activitatea de cazare și alimentație publică, activitatea de transport a turiștilor etc. Practic, în cadrul a ceea ce numim generic activitate de turism, se poate constata existența unor legături directe ce se stabilesc între multitudinea de entități specifice care activează în acest domeniu, a căror activitate se caracterizează, de cele mai multe ori, printr-un grad ridicat de complexitate și a căror diversitate este evidențiată și prin intermediul următoarei clasificări[17]:

- entități care asigură cazarea turistică: hoteluri, moteluri, vile turistice, cabane, sate de vacanță, campinguri, pensiuni turistice și alte unități ce îndeplinesc funcția de cazare turistică;
- entități ce vizează alimentația publică, incluzând în această categorie unitățile de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcție de cazare, unități de alimentație publică situate în stațiuni turistice, precum și cele administrate de societăți comerciale de turism;
- entități de agrement: cluburi, cazinouri, săli polivalente și alte dotări specifice agrementului turistic;
- entități transport: rutier, feroviar, fluvial și maritim;
- entități tratament balnear: unități prestatoare de servicii pentru tratament balnear, componente integrate și arondate complexelor de turism balnear.

Sintetizând, putem afirma că în funcție de natura activității desfășurate, entitățile economice care activează în domeniul turismului se pot delimita în două categorii principale:[18]

1. entități care prestează în mod direct servicii turistice către beneficiarii acestora, dintre care se pot aminti cele care au ca obiect de activitate: servicii de transport; servicii de cazare; servicii de alimentație; servicii de tratament în stațiunile balneo-turistice; servicii de agrement și divertisment pentru turiști; servicii complementare (financiar-bancare, de asigurări, rezervări-închirieri, informații etc.).

2. entități care joacă rolul de intermediari între cele din prima categorie și turiști, facilitând acestora din urmă accesul la serviciile prestate de unitățile specializate, care pot fi[19]:

   - agenții tour-operatoare, cărora le este caracteristic faptul că asigură comercializarea către turiști a unor pachete turistice proprii, care au la

[16] Art. 2, lit. a din O.G. nr. 58/1998, cu modificările ulterioare, privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, Monitorul Oficial nr. 309/26.08.1998.
[17] Ibidem, art. 2, lit. d.
[18] Stănciulescu G., *Managementul operațiunilor de turism*, Editura All Beck, București, 2002, p.24.
[19] Art. 2, pct. 3 din OG nr. 107/1999 privind activitatea de comercializare a pachetelor de servicii turistice, republicată, Monitorul Oficial nr. 448/2008.

bază contracte încheiate cu alte entităţi care activează în domeniu, inclusiv alte agenţii de turism;
- agenţii de turism detailiste, care asigură vânzarea pachetelor turistice puse la dispoziţie de tour-operatori;

În funcţie de sfera de cuprindere a activităţii desfăşurate, agenţilor de turism le poate fi specifică activitatea de turism intern şi internaţional.

Turismul intern se practică de cetăţeni în limita graniţelor ţării de reşedinţă, în timp ce turismul internaţional se practică în afara graniţelor ţării de reşedinţă.

După sensul circulaţiei turistice, turismul internaţional poate fi:[20]
- turism de primire sau exportul turistic care se referă la sosirile de turişti străini într-o ţară (în vederea consumului de mărfuri sau servicii);
- turism de trimitere sau importul turistic, care se referă la plecările de turişti într-o altă ţară (unde li se pun la dispoziţie mărfuri sau li se prestează servicii turistice).

De altfel, nuanţând mai mult această clasificare în concordanţă cu terminologia elaborată de Organizaţia Mondială a Turismului, putem distinge:[21]
- turismul intern, care se referă la turismul practicat de cetăţenii unei ţări în interiorul acesteia;
- turismul naţional, care vizează acţiunile turistice ale cetăţenilor unui stat, atât în interiorul acestuia (turismul intern), cât şi în afara sa (turismul emiţător);
- turismul internaţional, care regrupează, pe de o parte acţiunile turistice ale cetăţenilor străini pe teritoriul României (turismul receptor), iar pe de altă parte, pe cele ale cetăţenilor români în afara ţării de origine (turismul emiţător).

În ceea ce priveşte clasificarea activităţii de turism, literatura de specialitate aduce în discuţie mai multe criterii, dintre care sunt reţinute cele considerate reprezentative, aşa cum se prezintă în continuare.

Analizată din punct de vedere al *modului şi momentului angajării prestaţiei turistice*[22] activitatea de turism poate îmbrăca în practică mai multe forme:
- turism organizat;
- turism neorganizat;
- turism semiorganizat.

Turismul organizat se caracterizează prin faptul că acţiunile turistice propriu-zise sunt contractate în prealabil, prin intermediul entităţilor economice specializate, turiştii cunoscând cu exactitate felul, cantitatea şi calitatea serviciilor de care vor beneficia, perioada şi locaţia unde se va realiza aceasta. Se poate constata că această formă de turism este avantajoasă în primul rând pentru prestatorii serviciilor turistice, deoarece aceştia au posibilitatea exploatării mai eficiente a propriilor capacităţi, în timp ce pentru turişti se remarcă, în special, controlul asupra raportului preţ-calitate, în ceea ce priveşte serviciile de care beneficiază.

Turismul neorganizat, denumit şi turism pe cont propriu, nu presupune ca între turist şi prestatorii serviciilor turistice să se interpună o entitate de tip tour-operator sau agenţie de turism, deoarece serviciile nu mai sunt antecontractate, contactul între turist şi prestatorul serviciilor se realizează nemijlocit prin acţiunea directă a turistului, care stabileşte locaţia şi perioada sejurului şi negociază în mod direct felul, cantitatea şi calitatea serviciilor de care urmează să beneficieze.

Turismul semiorganizat constă în combinarea trăsăturilor caracteristice celorlalte două forme de turism, în sensul că o parte din servicii sunt contractate în prealabil prin intermediul agenţiilor de turism, iar alte servicii sunt solicitate şi negociate în mod direct de către turist şi prestatorul acestora.

Dacă adoptăm drept criteriu de clasificare *gradul de mobilitate a turistului*[23], putem identifica mai multe forme de turism, dintre care se amintesc:
- *turismul de sejur* caracterizat, de regulă, prin grad scăzut de mobilitate a turistului, întrucât acesta îşi petrece vacanţa într-o anumită zonă, ceea ce nu presupune decât, cel mult, scurte deplasări în interiorul acestei zone, iar în funcţie de durata sejurului această formă poate fi subclasificată în: turism de sejur lung, durata sejurului depăşeşte 30 de zile; turism de sejur mediu, a cărui durată este sub de 30 de zile; turism de sejur scurt, cu o durată, de obicei, de până la o săptămână;
- *turismul itinerant*, care presupune, pe de o parte, deplasarea permanentă a turistului în zone şi pe trasee prestabilite, iar pe de altă parte petrecerea unor perioade foarte scurte de timp în zonele care fac parte din itinerariile propuse;
- *turismul de tranzit*, care presupune tranzitarea, cu sau fără oprire, a unor ţări sau zone, pentru a ajunge la anumite destinaţii prestabilite.

Pentru clasificarea formelor de turism, literatura de specialitate aduce în discuţie şi criteriul *motivaţiei călătoriei*[24], în funcţie de care se identifică:
- *turismul de agrement*, specific, de obicei, turiştilor care practică turismul itinerant, care doresc să vizite locuri pe care nu le-au mai văzut;
- *turismul de odihnă şi recreere* caracteristic persoanelor care practică turismul de sejur, în sensul că aceştia preferă, de regulă, să-şi petreacă vacanţele într-un anumit loc, unde desfăşoară diverse activităţi recreative;
- *turismul balneoclimateric şi de tratament*, ce poate fi, de asemenea, asimilat persoanelor cărora le este caracteristic turismul de sejur, deoarece acestea petrec anumite perioade de timp în staţiunile balneoclimaterice pentru tratament de specialitate;
- *turismul tehnic şi ştiinţific, turismul sportiv, turismul cultural, turismul de afaceri etc.*, poate fi asimilat turismului de tranzit, în sensul că este

[20] Dumbravă M., Negruţiu M., *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Maxim, Bucureşti, 1996, p.199.
[21] Diaconu E., *Managementul contabil în turism şi alimentaţie publică*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, p. 16.
[22] Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism*, Editura Intelcredo, Deva, 1995, p.241.
[23] Stănculescu G. şi colectiv, *Tehnologia turismului*, Editura Niculescu, Bucureşti, 2004, p. 16.
[24] Minciu R., *Economia turismului*, Editura Uranus, Bucureşti, 2004, p.79.

specific acelor persoane care se deplasează pentru participarea la diverse întruniri, competiţii, cursuri de perfecţionare, congrese etc.

În funcţie de mijlocul de transport folosit de turist se disting următoarele forme de turism[25]:

- drumeţia şi excursiile pedestre cu scop recreativ şi de îngrijire a sănătăţii;
- turism rutier (motociclismul şi turismul automobilistic);
- turism prin care se foloseşte ca mijloc de transport trenul;
- turism naval care utilizează ca mijloc de transport navele maritime şi fluviale;
- turism care foloseşte ca mijloc de transport avionul.

Toate elementele ce au fost aduse în discuţie anterior prezintă importanţă nu doar în ceea ce priveşte clarificarea unor noţiuni sau categorii specifice domeniului supus analizei. În acest sens, considerăm că se impune ca acestea să fie abordate, printre altele, din punctul de vedere al influenţei pe care o exercită asupra procesului de organizare a contabilităţii.

Astfel, se poate afirma că, entităţilor din domeniul comerţului, turismului şi alimentaţiei publice le sunt specifice anumite trăsături caracteristice care vizează atât activitatea propriu-zisă pe care o desfăşoară, cât şi o serie de aspecte de natură organizatorică ce influenţează inclusiv modul de organizare a contabilităţii la nivelul acestora, aspecte asupra cărora vom reveni ulterior.

1.3. Categorii economice utilizate în comerţ şi implicaţiile lor asupra organizării contabilităţii

Activitatea desfăşurată de entităţile economice din comerţ, precum şi organizarea contabilităţii acestora implică utilizarea anumitor categorii economice specifice, care vor fi supuse analizei în cele ce urmează, dintre care amintim:

- preţul de cumpărare (aprovizionare);
- reducerile de preţ;
- costul de achiziţie;
- marja comercială;
- preţul de vânzare;
- preţul de înregistrare în contabilitate (de evidenţă);

Preţul de cumpărare aferent mărfurilor aprovizionate, reprezentând echivalentul sumei plătite sau de plătit pentru mărfurile achiziţionate de la alte entităţi, constituie originea tuturor celorlalte categorii la care vom face referire în cele ce urmează.

Susţinem această idee întrucât preţul de cumpărare fiind influenţat de cheltuielile accesorii şi/sau reducerile de preţ contribuie la formarea costului de achiziţie şi, ulterior, a preţului de vânzare, ca urmare a acţiunii marjei comerciale.

[25] Robu D. M., op. cit., p. 141.

În ceea ce priveşte **reducerile de preţ** este important de reţinut faptul că pot să influenţeze în sensul diminuării preţul de cumpărare sau valoarea datoriilor faţă de furnizori, după caz, iar în funcţie de motivaţia acordării pot fi delimitate în două categorii distincte:

- reduceri de natură comercială, unde se încadrează: rabaturile, remizele şi risturnurile;
- reduceri de natură financiară, denumite scont de decontare, care se acordă pentru achitarea datoriilor înainte de scadenţa convenită de părţi.

Asupra problematicii aferente reducerilor de preţ utilizate în comerţ se va reveni într-un capitol ulterior cu mai multe detalii.

De asemenea, considerăm că trebuie menţionat faptul că la preţul de cumpărare negociat cu furnizorul, în funcţie de situaţia concretă, mai pot fi adăugate şi alte elemente cum ar fi cheltuielile de transport, cheltuielile de manipulare (încărcare-descărcare), cheltuieli de asigurare pe parcursul transportului etc., obţinându-se astfel **costul de achiziţie** aferent mărfurilor aprovizionate. Rezultă de aici că, din punct de vedere structural, costul de achiziţie este întotdeauna alcătuit cel puţin din preţul de cumpărare al mărfurilor la care se mai pot adăuga sau nu, după caz, şi alte componente cum sunt cele exemplificate mai anterior.

O altă categorie economică importantă utilizată în activitatea de comerţ este **marja comercială**, cunoscută şi sub denumirea de adaos comercial, ea putând fi analizată ca:

- marjă brută;
- marjă brută redusă.

Marja brută reprezintă suma inclusă în preţul de vânzare care are scopul de a acoperi cheltuielile de vânzare şi de a asigura profitul entităţii vânzătoare necesar continuării activităţii.

Literatura de specialitate[26] relevă anumite trăsături caracteristici ale marjei brute, dintre care le prezentăm pe cele reprezentative:

- cuantumul marjei brute se stabileşte de către vânzător, dar poate fi stabilită şi de comun acord cu clientul în momentul negocierii preţului de vânzare aferent;
- este fluctuantă ca urmare a necesităţii ajustării, în anumite situaţii justificate, a preţului de vânzare pe grupe sau sortimente de mărfuri;
- nivelul marjei brute se diferenţiază în funcţie de profilul comerciantului (en gros sau en detail) şi în funcţie de natura mărfurilor vândute;
- se poate stabili procentual (prin aplicare la costul de achiziţie), în sumă absolută (fixă), mixt (prin combinarea procentului cu suma fixă) sau ca diferenţă între preţul de vânzare şi costul de achiziţie.

Dacă evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de vânzare se impune folosirea categoriei economice de marjă brută redusă care are acelaşi conţinut şi scop ca şi marja brută, fiind egale în sumă absolută, dar diferenţiindu-se procentual.

[26] Dumitrana M. şi colectiv, *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 69.

Deosebirea între marja brută şi marja brută redusă este determinată de modul de calcul al elementelor la a căror realizare contribuie. Astfel, procentul de marjă brută se aplică la costul de achiziţie al mărfurilor, adăugându-se la acesta din urmă pentru a obţine preţul de vânzare, în timp ce procentul de marjă brută redusă se aplică la preţul de vânzare, suma rezultată scăzându-se din acesta pentru a determina costul de achiziţie.

Din cele prezentate anterior se desprinde ideea că prin adăugarea marjei comerciale la costul de achiziţie se obţine **preţul de vânzare** al mărfurilor.

În funcţie de influenţa exercitată de TVA, preţul de vânzare poate fi delimitat la rândul său în două categorii:

- preţ de vânzare exclusiv TVA, care se determină ca sumă între costul efectiv de achiziţie şi adaosul comercial;
- preţ de vânzare inclusiv TVA, format din preţul de vânzare exclusiv TVA, plus cota legală de TVA.

Preţul de vânzare, urmare a modificărilor ce au caracter oarecum frecvent ale preţurilor de cumpărare, adaosurilor comerciale şi altor cauze, se poate reduce sau majora, după caz, pe bază de inventar, atunci când este necesar. Această operaţie nu contravine prevederilor contabile în vigoare, întrucât nu se afectează valoarea de intrare în gestiune la costul efectiv de achiziţie.

Preţul de vânzare se stabileşte de către entitate prin luarea în calcul a unui anumit adaos comercial, posibil de realizat, însă atunci când situaţia de pe piaţă se schimbă se impune majorarea sau diminuarea adaosul comercial, ceea ce determină modificarea acestuia.

Altfel spus, majorarea sau reducerea preţului de vânzare cu amănuntul sau a celui de en gros până la nivelul costului de achiziţie respectă regulile şi principiile contabile, fiind un drept exclusiv al entităţii, care poate lua asemenea decizie atunci când apreciază că este necesar pentru valorificarea în condiţii avantajoase a mărfurilor şi pentru evitarea unor riscuri.

În legătură cu preţul de vânzare cu amănuntul, se impune precizarea că în cazul entităţilor neplătitoare de TVA el conţine, pe lângă elementele cunoscute, şi TVA facturată de furnizori şi reprezintă atât preţul de vânzare către populaţie, cât şi preţul de evidenţă sau de înregistrare în contabilitate.

Totodată, se reţine că pentru mărfurile lent şi greu vandabile la care se impune practicarea unor preţuri de vânzare sub nivelul costului efectiv de achiziţie este necesar ca la inventarierea anuală să se constituie ajustări pentru depreciere. În legătură cu acest ultim aspect, precum şi în ceea ce priveşte mărfurile cu perioadă de valabilitate expirată, degradate sau depăşite calitativ şi, totodată, neimputabile, se menţionează că, potrivit reglementărilor în vigoare, consiliul de administraţie al entităţii, fără vreo altă aprobare, are competenţe să decidă efectuarea operaţiei de declasare şi casare.

Valorile aferente unor asemenea operaţiuni afectează cheltuielile de exploatare, care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar în cazul în care au fost încheiate contracte de asigurare. Sub aspectul TVA, este admisă deductibilitatea valorilor respective numai cu îndeplinirea cumulativă a

următoarelor trei condiţii: nu sunt imputabile; degradarea calitativă a bunurilor provine din cauze obiective dovedite cu documente; se face dovada că s-au distrus bunurile şi în consecinţă nu mai intră în circuitul economic.

Prin recurs la cele menţionate anterior se poate concluziona faptul că preţul de vânzare poate fi abordat dintr-o dublă perspectivă, astfel:

- din punct de vedere al participanţilor la circuitul comercial, ceea ce duce la delimitarea în preţuri de vânzare en gros şi, respectiv, preţuri de vânzare en detail, reprezentate de echivalentul bănesc al sumelor încasate sau ce urmează a fi încasate ca urmare a vânzării mărfurilor, formate din costul de achiziţie al mărfurilor aprovizionate la care s-a adăugat marja comercială;
- din punct de vedere al evidenţei contabile, situaţie în care abordăm preţul de vânzare ca preţ de înregistrare (evidenţă) a mărfurilor.

Organizarea contabilităţii mărfurilor este influenţată într-o măsură semnificativă şi de **preţul de înregistrare/evidenţă** ce se utilizează care, în funcţie de categoria în care se încadrează entitatea comercială şi, implicit, de opţiunea sa, poate fi: costul efectiv de achiziţie; preţul standard (prestabilit); preţul de vânzare.

1. Utilizarea **costului efectiv de achiziţie** [27] ca preţ de evidenţă este recomandată în cazul entităţilor care comercializează un număr relativ redus de sortimente de mărfuri, cu o frecvenţă redusă a intrărilor şi ieşirilor, dar în cantităţi mari.

Caracteristica de baza a acestei metode de contabilizare constă în evaluarea mărfurilor şi, implicit, a operaţiilor de intrări şi ieşiri la cost efectiv de achiziţie, care în condiţiile actuale este fluctuant, fapt ce creează anumite dificultăţi în legătură cu evaluarea ieşirilor din gestiune. Caracterul fluctuant al costului de achiziţie este generat în primul rând de variaţiile principalei sale componente, preţul de cumpărare, care sunt determinate de conjunctura economică generală şi implicit de evoluţia în timp a raportului cerere-ofertă.

Din punct de vedere contabil, utilizarea costului de achiziţie ca preţ de evidenţă, nu implică evidenţierea distinctă a adaosului comercial, rezultatul brut din vânzarea mărfurilor (marja comercială) fiind determinat ca diferenţă între preţul de vânzare şi costul de achiziţie aferente mărfurilor vândute.

2. Preţul standard (preţul prestabilit) reprezintă o altă categorie de preţuri de evidenţă ce se poate aplica în condiţiile unei relative stabilităţi a preţurilor, astfel încât, înainte de corectarea cu diferenţele aferente, costul standard aferent mărfurilor ieşite să aibă o valoare informaţională, fiind foarte apropiat de costul efectiv de achiziţie. Utilizarea acestui preţ de evidenţă presupune ca evaluarea intrărilor şi ieşirilor de mărfuri să se realizeze la un preţ stabilit anterior în funcţie de preţurile perioadei precedente. Periodic, acest preţ standard se actualizează în funcţie de evoluţia reală a preţurilor de pe piaţă. Eventualele diferenţe între costul standard şi preţul facturat trebuie calculate şi înregistrate atât pentru intrări, cât şi pentru ieşirile de mărfuri.

---

[27] Stoicu C. şi colectiv, *Contabilitate financiară. Abordare în context european şi internaţional*, Editura Universitaria, Craiova, 2010, p. 186.

3. Preţul de vânzare[28] se utilizează numai în cazul mărfurilor, şi poate fi folosit atât de entităţile comerciale cu ridicata, cât şi de cele cu amănuntul sau mixte. Practic, acest preţ de evidenţă este justificat a fi utilizat atunci când se comercializează articole şi sortimente numeroase, care au o frecvenţă ridicată a intrărilor şi ieşirilor, dar şi în cazul organizării evidenţei analitice a mărfurilor prin intermediul metodei global-valorice sau cantitativ-calorice pe sortimente de mărfuri.

În concluzie, între preţul de înregistrare (evidenţă) în contabilitate şi celelalte categorii există o legătură directă determinată de faptul că, pe de o parte, costul de achiziţie şi preţul de vânzare pot fi, totodată, şi preţuri de evidenţă, iar pe de altă parte, pe baza preţurilor de cumpărare facturate de furnizori, aferente perioadei precedente, se stabilesc preţurile prestabilite (standard), care reprezintă o altă categorie de preţuri de evidenţă.

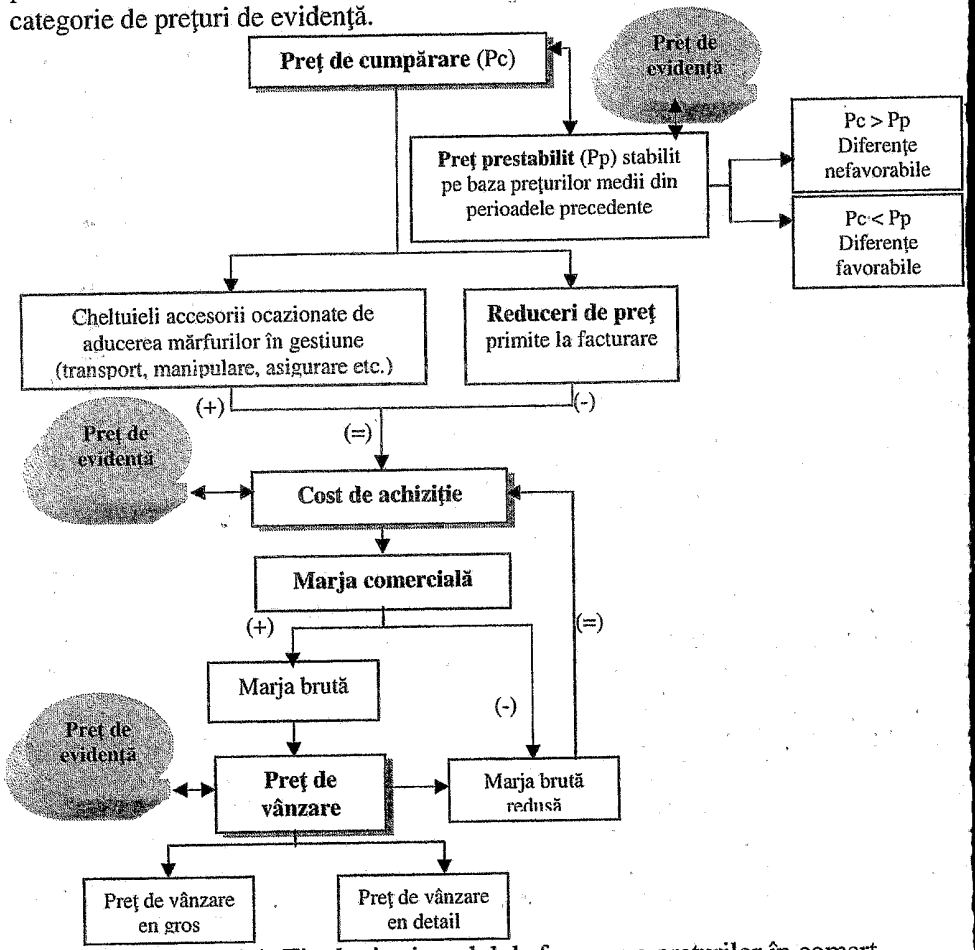

Figura nr. 1.1. Tipologia şi modul de formare a preţurilor în comerţ

[28] Staicu C. şi colectiv, *Contabilitate financiară. Abordare în context european şi internaţional*, Editura Universitaria, Craiova, 2010, p. 186.

Capitolul 2

ASPECTE SEMNIFICATIVE SPECIFICE CONTABILITĂŢII ÎN COMERŢ, TURISM ŞI ALIMENTAŢIE PUBLICĂ

2.1. Sistemul de documente utilizate în cadrul activităţilor de comerţ, turism şi alimentaţie publică

2.1.1. Documente specifice activităţilor de comerţ

În general, tipologia documentelor financiar-contabile utilizate de către o entitate economică este destul de complexă, acestea fiind grupate, de regulă, în câteva categorii semnificative care se referă la[29]:

- registre de contabilitate;
- mijloace fixe;
- bunuri de natura stocurilor;
- mijloace băneşti şi decontări;
- salarii şi alte drepturi de personal;
- contabilitate generală,
- alte subactivităţi.

Este cunoscut faptul că nomenclatorul documentelor financiar-contabile generate de activitatea de comerţ, ca de altfel şi de alte activităţi economice, este destul de consistent, însă în cele ce urmează vom realiza o trecere în revistă numai a acelor documente pe care le putem considera specifice acestui domeniu de activitate.

Cele două modalităţi de comercializare a mărfurilor, cu ridicata şi cu amănuntul, se caracterizează printr-o serie de particularităţi care influenţează în mod direct atât felul în care sunt organizate entităţile ce îşi desfăşoară activitatea în acest domeniu, cât şi contabilitatea acestora.

Desfăşurarea activităţilor de comerţ implică utilizarea unui sistem de documente specifice, al căror circuit şi utilitate sunt determinate atât de forma de comerţ în cadrul căreia sunt utilizate, cât şi de natura operaţiilor care le generează.

În general, unul din documentele care stă la baza tranzacţiilor realizate în activitatea de comerţ în ceea ce priveşte vânzarea-cumpărarea mărfurilor este *Contractul de vânzare comercială.*

Acesta este documentul încheiat între părţi (client şi furnizor) prin intermediul căruia sunt precizate cele mai importante detalii ale tranzacţiei şi, de

[29] Anexa nr. 2 a OMFP nr. 3.512 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870 şi 870 bis din 23 decembrie 2008, referitoare la Normele metodologice de întocmire şi utilizare a documentelor financiar-contabile.

regulă, conţine referiri la părţile contractante, durata contractului, termenele de livrare, preţul (valoarea) contractului, modalităţi şi condiţii de plată, prevederi referitoare la ambalarea şi marcarea mărfurilor, condiţiile de livrare, garanţii, controlul şi efectuarea recepţiei, modul de efectuare a transportului, soluţionarea litigiilor etc.

În ceea ce priveşte activitatea de comerţ, atât literatura de specialitate[30], cât şi practica în domeniu relevă parcurgerea mai multor etape specifice prin intermediul cărora bunurile ajung de la furnizori la entităţi specializate în desfacerea mărfurilor, etape în cadrul cărora sunt generate mai multe tipuri de documente.

a. Vânzarea produselor / mărfurilor de către furnizori (producători sau unităţi de comerţ cu ridicata, din ţară sau străinătate) către societăţi comerciale care au ca obiect comerţul cu ridicata sau cu amănuntul, în funcţie de modalitatea concretă în care se realizează livrarea şi recepţia bunurilor, poate fi delimitată în mai multe forme, aşa cum se prezintă în continuare.

Vânzarea produselor (mărfurilor) pe răspunderea furnizorului (fără delegat al clientului) ocazionează, printre altele, întocmirea următoarelor documente pe care le considerăm reprezentative:

- Graficul de livrare/distribuţie;
- Dispoziţia de livrare.

Graficul de livrare/distribuţie conţine elemente ce privesc descrierea bunurilor ce urmează a fi livrate (denumire şi cantitate), precum şi precizări legate de programarea în timp a livrărilor ce urmează a se efectua.

Dispoziţia de livrare este întocmită de către serviciul desfacere în două exemplare pentru eliberarea din magazie a mărfurilor şi descărcarea gestiunii magaziei predătoare, constituind totodată, documentul pe baza căruia urmează a se întocmi Avizul de însoţire a mărfii sau Factura, după caz.

După ce marfa a fost pregătită pentru livrare se efectuează autorecepţia mărfurilor la furnizor de către o comisie formată numai din reprezentanţii acestuia (producătorului) ale cărei rezultate sunt consemnate într-un *Proces verbal de autorecepţie* în care se înscriu elementele principale care justifică îndeplinirea condiţiilor necesare pentru expedierea mărfurilor.

Vânzarea cu delegat al cumpărătorului (loco unitate furnizoare) presupune ca la recepţia mărfurilor efectuată la furnizor să participe şi un delegat al societăţii comerciale cu ridicata (al clientului), care se prezintă la furnizor cu o *Comandă de aprovizionare* şi o *Delegaţie de ridicare a mărfurilor.*

Comanda de aprovizionare este documentul comercial emis de client prin care acesta se angajează să achiziţioneze, în condiţii determinate, un bun material sau un serviciu. Comanda poate să fie emisă din propria iniţiativă a cumpărătorului sau în baza unei oferte de principiu. În ambele cazuri se vor preciza condiţiile de calitate, cantitate, preţ, termen de livrare, condiţii de livrare, modalitatea de plata şi alte elemente. Practic, acesta este un document cu rol informativ care nu generează înregistrări în contabilitate, dar care permite gestionarea cererilor de aprovizionare.

[30] Dumitrana M. şi colectiv, op. cit., pp. 91-95; Robu D. M., op. cit., pp. 45-48.

Delegaţia de ridicare a mărfurilor este documentul emis de către client prin care acesta împuterniceşte delegatul propriu să ridice mărfurile comandate de la furnizor.

În condiţiile acestei modalităţi de vânzare, Procesul verbal de autorecepţie este înlocuit cu un *Proces verbal de recepţie*, iar delegatul societăţii comerciale cu ridicata devine responsabil de preluarea, expedierea şi transportul mărfurilor până la recepţia lor finală efectuată la depozitul cu ridicata.

Vânzarea cu delegat al furnizorului (loco unitatea primitoare) constă în colectarea prealabilă a comenzilor de la beneficiari, pregătirea loturilor de mărfuri, autorecepţia, încărcarea în mijloacele de transport şi încredinţarea lor delegatului unităţii furnizoare, care pe baza *Graficului de distribuţie* şi *Avizului de însoţire a mărfurilor* efectuează livrarea către clienţi.

Avizul de însoţire a mărfurilor se întocmeşte în două sau mai multe exemplare de unităţile care nu au posibilitatea emiterii facturii în momentul livrării mărfurilor. Acesta poate fi utilizat ca document de însoţire a mărfurilor pe timpul transportului, document ce stă la baza întocmirii facturii, dispoziţie de transfer a valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, aparţinând aceleiaşi unităţi, document de primire în gestiune, expedierea produselor finite pentru vânzarea la preţ cu amănuntul, prin magazinele proprii, moment în care produsele finite expediate îşi schimbă încadrarea şi devin mărfuri, distribuirea de materiale promoţionale etc.

Factura poate fi emisă de furnizor imediat după livrare, dar nu mai târziu de data de 15 a lunii următoare livrării efectuate. Factura astfel emisă trebuie să cuprindă o referire la numărul şi data avizului care a stat la baza realizării livrării respective. La baza emiterii unei facturi pot sta mai multe avize de însoţire întocmite pe parcursul unei luni calendaristice.

În condiţiile în care privim lucrurile din punctul de vedere al cumpărătorului/clientului, operaţiunea analizată anterior devine operaţiune de **aprovizionare**, care, însă, păstrează caracteristicile enunţate cu deosebirea că acestea sunt abordate din alt punct de vedere.

b. Expedierea produselor / mărfurilor de către furnizor (producător sau o unitate cu ridicata) către societatea comercială beneficiară presupune emiterea unor documente specifice cum ar fi: *Dispoziţie de livrare, Aviz de însoţire a mărfurilor, Factură, Certificat de calitate*, după caz.

Factura este unul din documentele cele mai utilizate în activitatea de comerţ, aceasta îndeplinind mai multe funcţii dintre care amintim:

- stă la baza întocmirii documentului prin intermediul căruia se realizează decontarea contravalorii bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;
- document însoţitor al mărfurilor pe durata transportului;
- document justificativ prin care se înregistrează în contabilitate operaţiunile specifice furnizorului şi cumpărătorului;

Factura se întocmeşte de regulă la data livrării bunurilor şi/sau prestării serviciilor, însă, în situaţia în care nu se emite în momentul livrării, bunurile vândute sunt însoţite pe timpul transportului de avizul de însoţire a mărfii. În

vederea corelării documentelor de livrare, numărul şi data avizului de însoţire a mărfii se înscriu ulterior în formularul de factură.

În conformitate cu prevederile legale în domeniu[31] factura trebuie să conţină, în mod obligatoriu, anumite informaţii, aşa cum se precizează în continuare:

- numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- data emiterii facturii;
- data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;
- denumirea/numele, adresa şi codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale emitentului facturii;
- denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România şi care şi-a desemnat un reprezentant fiscal, precum şi denumirea/numele, adresa şi codul de înregistrare în scopuri de TVA ale reprezentantului fiscal;
- denumirea/numele şi adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum şi codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale acestuia, dacă este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;
- denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România şi care şi-a desemnat un reprezentant fiscal, precum şi denumirea/numele, adresa şi codul de înregistrare ale reprezentantului fiscal;
- denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum şi alte elemente prevăzute de legislaţie, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- baza de impozitare a bunurilor şi serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operaţiune netaxabilă, preţul unitar, exclusiv taxa, precum şi rabaturile, remizele, risturnele şi alte reduceri de preţ;
- indicarea cotei de taxă aplicate şi a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcţie de cotele taxei;
- în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele şi în contul furnizorului, menţiunea „autofactură";
- în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispoziţiile aplicabile sau orice altă menţiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;
- în cazul în care clientul este persoană obligată la plata TVA, menţiunea „taxare inversă";
- în cazul în care se aplică regimul special pentru agenţiile de turism, menţiunea „regimul marjei - agenţii de turism";
- dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecţie şi antichităţi, una dintre menţiunile „regimul marjei - bunuri second-hand", „regimul marjei - opere de artă" sau „regimul marjei - obiecte de colecţie şi antichităţi", după caz;

[31] Art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

- în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parţiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, menţiunea „TVA la încasare";
- o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeaşi operaţiune.

Totodată, mai trebuie reţinut şi faptul că potrivit prevederilor legale aplicabile[32] nu există obligativitatea emiterii de facturi pentru operaţiunile încadrate în categoria celor scutite fără drept de deducere, aşa cum le defineşte legislaţia fiscală. De asemenea, cadrul normativ în vigoare[33] prevede şi excepţii prin care anumite categorii de entităţi sunt scutite de obligaţia emiterii facturii, dintre care amintim:

a) unităţile de comerţ cu amănuntul şi prestări de servicii către populaţie, pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale;

b) entităţi care asigură transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau abonamentelor sau care permit accesul pe bază de bilet la spectacole, muzee, cinematografe, evenimente sportive, târguri, expoziţii etc.;

c) entităţi care asigură livrări de bunuri efectuate prin automatele comerciale, servicii de parcări auto a căror contravaloare se încasează prin automate, servicii de reîncărcare electronică a cartelelor telefonice preplătite.

c. Transportul mărfurilor este o operaţiune care are un rol foarte important în procesul de comercializare a mărfurilor şi poate fi efectuat de către furnizor (producător) de regulă în cazul vânzării cu delegat al furnizorului (loco unitatea primitoare), de către client (societate comercială cu ridicata) de regulă în cazul vânzării cu delegat al cumpărătorului (loco unitate furnizoare) sau de către un terţ (cărăuş) situaţie specifică îndeosebi vânzărilor efectuate pe răspunderea furnizorului, dar nu numai. Această etapă a comerţului cu ridicata ocazionează întocmirea unor documente specifice, dintre care, în funcţie de mijlocul de transport folosit, se amintesc *Scrisoarea de trăsură, Scrisoarea de transport, Buletinul de mesagerie, Conosamentul* etc.

Pentru toate aceste documente se poate utiliza denumirea generică de documente comerciale de transport, în timp ce uzanţele activităţii practice impun, în funcţie de modalitatea de transport la care se apelează, folosirea denumirilor specifice consacrate:

- pentru transportul feroviar - scrisoarea de transport CIM[34] sau scrisoarea de trăsură, respectiv buletinul de mesagerie pentru activitatea de coletărie;
- pentru transportul rutier - scrisoarea de transport CMR[35];

[32] Art. 155, alin (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

[33] Idem, alin (9).

[34] CIM - Reguli uniforme privind contractul de transport internaţional feroviar al mărfurilor, Apendice B la Convenţia cu privire la transporturile internaţionale feroviare (COTIF), semnată la Berna la 9 mai 1980, ratificată de România prin Decretul nr. 100/1983.

[35] CMR – Convenţia referitoare la contractul de transport internaţional de mărfuri pe şosele, încheiată la Geneva la 19 mai 1956, ratificată de România prin Decretul nr. 429/1972;

- pentru transportul aerian - scrisoare de transport aerian de mărfuri în trafic intern şi scrisoare de transport aerian AWB (AirWayBill) pentru transporturile aeriene internaţionale de mărfuri;

- pentru transportul maritim – conosamentul sau contractul de navlosire;

Scrisoarea de trăsură reprezintă dovada scrisă a încheierii contractului de transport pe calea ferată şi este utilizată: pentru însoţirea transportului de mărfuri de la staţia de predare până la staţia de destinaţie; ca dovadă pentru predător de prezentare şi preluare a mărfurilor pentru a fi expediate; ca aviz şi act de primire de către destinatar, ce se păstrează în arhiva staţiei de destinaţie; ca act de taxare a transportului efectuat şi de înregistrare în evidenţă.

Pentru transportul rutier de mărfuri în trafic naţional şi internaţional, documentul de transport prevăzut de legislaţia în vigoare[36] este *Scrisoarea de transport* CMR. Scrisoarea de transport (trăsură) rutiera de tip CMR constituie dovada materială a condiţiilor de încheiere a contractului de transport în traficul rutier de mărfuri, precum şi dovada primirii mărfii de către transportator.

Scrisoarea de transport aerian se completează de expeditor în trei exemplare, astfel: pe primul se face menţiunea "pentru transportator" şi se semnează de către expeditor, pe al doilea se înscrie menţiunea "pentru destinatar" şi se semnează de către expeditor şi transportator, iar al treilea se semnează de către transportator şi se înmânează expeditorului, după acceptarea mărfii.

Conosamentul (maritim sau fluvial) reprezintă promisiunea cărăuşului că va livra marfa încărcată la bord sau preluată spre transport, într-un port prestabilit, concretizată prin documentul semnat de un reprezentant al armatorului, de regulă comandantul navei, sau de persoana împuternicită de acesta, prin care se dovedeşte că mărfurile descrise, atât calitativ, cât şi cantitativ, în acesta au fost încărcate sau au fost preluate spre a fi încărcate pe o anumită navă şi pentru a fi transportate dintr-un port în altul în scopul de a fi predate unei persoane nominalizate sau posesorului acestui document.

Contractul de navlosire (charter party) este documentul folosit în transportul maritim prin care armatorul unei nave (navlosantul) se angajează, ca în schimbul unei sume de bani (navlu), să transporte mărfuri sau să pună la dispoziţia unei alte persoane (navlositorul), în întregime sau parţial, nava sa pentru transportul mărfurilor.[37]

d. În ceea ce priveşte operaţiunea de **recepţie** a mărfurilor, în funcţie de locul şi momentul efectuării sale, putem delimita următoarele situaţii:

- recepţia efectuată la furnizor, în cazul vânzării / aprovizionării cu delegat propriu, aşa cum s-a menţionat anterior;

[36] Art. 40 din Ordinul ministrului transporturilor, construcţiilor şi turismului nr. 1892 din 17 octombrie 2006 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea transporturilor rutiere şi a activităţilor conexe acestora, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 919/2006.

[37] Navlosirea sau afretarea reprezintă acţiunea de închiriere a unui vas sau a unei părţi din capacitatea sa de transport, pentru efectuarea unor curse pe o anumită perioadă, pe baza unui contract încheiat ce poartă numele de contract de navlosire, în vederea transportării unor mărfuri de la un port la altul.

- recepţia efectuată la depozitul unităţii comerciale beneficiare în vederea preluării mărfurilor în gestiune.

Ca regulă de principiu procedura de recepţie ocazionează întocmirea *Notei de recepţie şi constatare de diferenţe*, care este utilizat ca document pentru recepţia, încărcarea gestiunii şi înregistrarea în contabilitate a bunurilor aprovizionate.

Nota de recepţie şi constatare de diferenţe trebuie utilizată obligatoriu în anumite situaţii prevăzute de reglementările în vigoare[38], aşa cum reiese din cele prezentate în continuare:

- pentru bunuri cuprinse în facturi sau avize de însoţire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite,

- în cazul bunurilor primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;

- pentru bunuri procurate de la persoane fizice sau care sosesc fără documente de livrare;

- în situaţiile în care pentru bunurile aprovizionate se constată diferenţe la recepţie;

- în activitatea de comerţ, pentru mărfurile intrate în gestiune, pentru care evidenţa se ţine la preţ de vânzare.

Totodată, trebuie menţionat şi faptul că în afara situaţiilor enumerate anterior recepţia, încărcarea gestiunii şi înregistrarea în contabilitate se pot realiza pe baza documentelor de livrare care însoţesc transportul (factura, aviz de însoţire a mărfii etc.), nefiind obligatorie întocmirea Notei de recepţie şi constatare de diferenţe.

În plus, trebuie reţinut că documentul analizat se întocmeşte în două exemplare, la locul de depozitare sau la unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepţiei, mai puţin în situaţiile în care se constată diferenţe la recepţie, caz în care Nota de recepţie şi constatare de diferenţe se întocmeşte în trei exemplare de către comisia de recepţie legal întocmită.

Pe de altă parte, în cazul în care bunurile sosesc în mai multe tranşe, se întocmeşte câte o Notă de recepţie şi constatare de diferenţe pentru fiecare tranşă, care se anexează apoi la Factură sau la Avizul de însoţire a mărfii.

În ceea ce priveşte mijloacele de transport rutiere, pentru care s-a permis accesul în incinta societăţii în vederea descărcării bunurilor, trebuie asigurată o evidenţă a intrărilor şi ieşirilor în/din unitate prin intermediul unui registru al mijloacelor de transport sosite cu mărfuri, denumit *Registru de poartă*.

Pentru mărfurile sosite în vagoane feroviare se verifică integritatea vagoanelor şi a sigiliilor în prezenţa delegatului societăţii de transport şi se întocmeşte documentul *Proces verbal de deschidere a vagonului*.

Dacă în urma verificărilor se constată faptul că sigiliile de la căile de acces ale mijlocului de transport şi/sau ambalajele mărfurilor au fost deteriorate se întocmeşte un *Proces verbal de constatare* care va sta la baza stabilirii răspunderii persoanelor vinovate, acestea putând fi societatea de transport, furnizorul sau delegatul beneficiarului, după caz.

În cazul în care sigiliile nu sunt rupte, dar la recepţie se constată lipsuri faţă de documentele însoţitoare (iar la recepţia de la furnizor nu a participat un delegat

[38] OMFP nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870/2008.

propriu) se întocmeşte un *Proces verbal de sistare a recepţiei* şi se anunţă furnizorul pentru a trimite un delegat care să asiste la recepţie. În situaţia în care se recepţionează mărfuri care nu corespund calitativ sau cantitativ, în sensul că s-au primit mărfuri de altă calitate sau într-o cantitate mai mare decât cea comandată, se întocmeşte documentul *Proces verbal de preluare în custodie*, iar mărfurile rămân la cumpărător până când le ridică furnizorul.

Pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate, Notele de recepţie şi constatare de diferenţe se pot centraliza în *Recapitulaţia mărfurilor intrate în depozit*, document prin intermediul căruia se pot face delimitări pe gestiuni primitoare, furnizori şi/sau cauze care au dus la lipsuri constatate la recepţie.

Organizarea evidenţei operative şi analitice a mărfurilor se realizează diferenţiat în funcţie de tipul unităţii comerciale (cu ridicata sau cu amănuntul) şi de metoda de contabilitate analitică a mărfurilor pe care aceasta a adoptat-o.

Astfel, în cazul entităţilor comerciale cu ridicata, care adoptă de obicei metoda cantitativ-valorică pentru evidenţa analitică a mărfurilor, documentele prevăzute de normele în vigoare sunt: *Fişa de magazie* pentru organizarea evidenţei operative la locul de depozitare, *Fişa de cont analitic pentru valori materiale* pentru organizarea evidenţei analitice la contabilitate, pe grupe şi sortimente de mărfuri cantitativ-valoric, *Fişa de cont pentru operaţiuni diverse* şi *Balanţa analitică a stocurilor*.

Fişa de magazie este utilizată ca document de evidenţă cantitativă a mărfurilor la locul de depozitare, fiind întocmită într-un exemplar, separat pentru fiecare tip de mărfuri, ordonate pe grupe, eventual subgrupe sau în ordine alfabetică. Înregistrările în fişa de magazie se efectuează zilnic de către gestionar, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoţire a mărfii, notă de recepţie şi constatare de diferenţe etc.) şi ieşire (aviz de însoţire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), document cu document, iar stocul se poate stabili după fiecare operaţiune înregistrată sau, obligatoriu, la sfârşitul fiecărei zile. De asemenea, în fişele de magazie se înscriu şi plusurile sau minusurile constatate la inventar în coloana „Intrări", respectiv „Ieşiri".

Pentru asigurarea unei evidenţe corecte la locul de depozitare, persoanele desemnate de la compartimentul financiar-contabil trebuie să verifice inopinat, cel puţin odată pe lună, modul cum se fac înregistrările în fişele de magazie.

După ce au fost operate în fişele de magazie, documentele care justifică intrările şi ieşirile de mărfuri sunt înregistrate în *Fişele de cont analitic pentru valori materiale* şi se stabilesc stocurile şi soldurile, după ce în prealabil s-a verificat modul de emitere şi completare a documentelor privind mişcarea mărfurilor. Aceste fişe analitice pentru valori materiale permit evidenţa cantitativ-valorică a mărfurilor conţinând informaţii despre cantitatea intrată şi ieşită, stoc, valoare, conturi debitoare şi creditoare, sold, preţ unitar etc.

Fişele de cont pentru operaţiuni diverse conţin numai date valorice şi se grupează pe conturi analitice, iar în cazul în care se utilizează pentru ţinerea contabilităţii sintetice a operaţiunilor, se deschid pentru fiecare cont sintetic de gradul I care nu se desfăşoară pe conturi sintetice de gradul II, precum şi pentru

conturile de gradul II prevăzute în planul de conturi. Se completează la începutul anului, pe baza soldurilor de la sfârşitul anului precedent, iar în cursul anului, pe baza documentelor justificative sau a celor centralizatoare referitoare la operaţiunile efectuate.

Balanţa analitică a stocurilor se utilizează pentru controlul concordanţei înregistrărilor din conturile sintetice şi cele analitice.

La unităţile comerciale cu amănuntul, care, de obicei, pentru evidenţa mărfurilor, adoptă metoda global-valorică întâlnim ca documente specifice *Raportul de gestiune* şi *Fişa de cont pentru operaţii diverse*.

Raportul de gestiune se întocmeşte în două exemplare, zilnic sau periodic, de către gestionar pentru fiecare gestiune în parte. După reportarea soldului din ziua precedentă, separat pentru mărfuri şi ambalaje, se înscriu în ordinea întocmirii lor documentele de intrări din ziua respectivă. La sfârşitul zilei se stabileşte totalul intrărilor, inclusiv soldul precedent, după care se înscriu datele privind vânzările şi alte ieşiri de mărfuri şi se totalizează. Soldul final al zilei, care va deveni sold precedent în ziua următoare, se determină adăugând la soldul zilei precedente valoarea intrărilor, iar din rezultatul obţinut se scade valoare ieşirilor în cursul zilei.

In cadrul raportului de gestiune se înscriu atât cumpărările şi vânzările de mărfuri, la preţ de vânzare cu amănuntul, cât şi alte intrări sau ieşiri de mărfuri sau ambalaje, care au ca efect modificarea în sensul majorării sau diminuării a soldului de stocuri, cum ar fi: modificările de preţ, transferul între gestiuni, distrugerea mărfurilor degradate etc. Documentele pe baza cărora se întocmeşte raportul de gestiune pot fi: factură, aviz de însoţire a mărfurilor, notă de recepţie şi constatare de diferenţe, documente de depunere a numerarului rezultat din vânzare, inventar de schimbare de preţ, proces verbal de scădere din gestiune etc.

Copia raportului de gestiune rămâne în carnet, iar originalul se trimite la compartimentul financiar-contabil, unde se verifică şi se confruntă cu datele din evidenţa analitică. Eventualele erori se comunică gestionarului pentru a le rectifica şi a pune de acord soldul scriptic din evidenţa operativă cu cel din evidenţa contabilă.

La contabilitate evidenţa analitică a stocurilor se ţine global-valoric cu ajutorul *Fişelor de cont pentru operaţiuni diverse* deschise pentru fiecare gestiune, cu evidenţierea operaţiilor de intrare - ieşire, stabilindu-se soldul fie după fiecare operaţie, fie după o anumită perioadă, separat pentru mărfuri şi separat pentru ambalaje.

În ceea ce priveşte activitatea de comerţ putem releva şi cazul unităţilor specializate în comerţul cu amănuntul care îşi organizează depozite proprii de repartizare. Specific acestor situaţii este faptul că la nivelul depozitelor se organizează o evidenţă cantitativ-valorică, în timp ce la locul de desfacere a mărfurilor cu amănuntul întâlnim o evidenţă global-valorică.

Intrările şi ieşirile de mărfuri, la nivelul depozitului de repartizare, se înregistrează, pe baza documentelor justificative, în *Fişele de magazie*. Repartizarea mărfurilor către unităţile de desfacere cu amănuntul, ca operaţiune de

ieşire, se evidenţiază în Fişa de magazie de la depozitul de repartizare pe baza *Graficelor de distribuţie a mărfurilor* şi a *Bonurilor de predare, transfer, restituire.*

Aşadar, pe baza Graficelor de distribuţie şi a comenzilor se stabileşte programul în funcţie de care are loc aprovizionarea unităţilor de desfacere cu amănuntul, în timp ce Bonurile de predare, transfer, restituire sunt utilizate, pe de o parte, ca document de descărcare a gestiunii la depozitul de repartizare, iar pe de altă parte, ca document de încărcare a gestiunii la nivelul magazinului. Rezultă, că pe baza Bonurilor de predare, transfer, restituire, la unitatea cu amănuntul, se completează Raportul de gestiune şi se întocmeşte *Recapitulaţia mărfurilor ieşite din depozit şi intrate în gestiunea primitoare.*

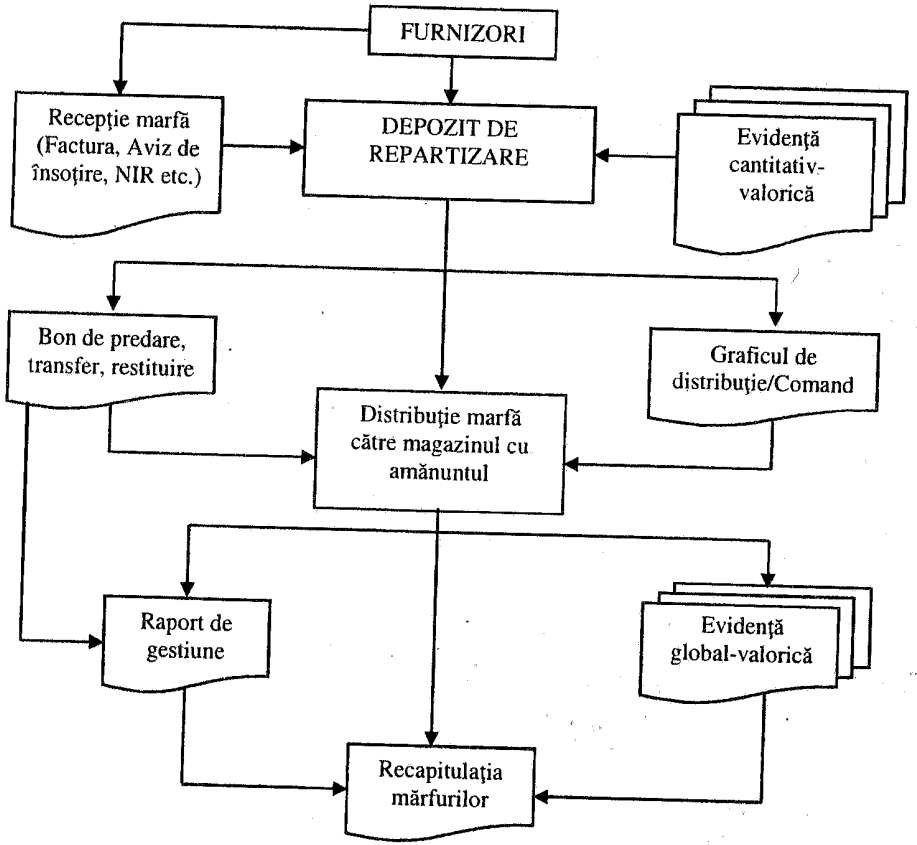

Figura nr. 2.1. Circuitul mărfurilor şi documentelor la unităţile comerciale cu amănuntul care au organizate depozite proprii de repartizare

O altă categorie importantă de documente specifice activităţii de comerţ este cea aferentă operaţiunilor de decontare a contravalorii mărfurilor vândute. În general, din punct de vedere al modalităţii de decontare, se pot delimita vânzări de mărfuri cu plata prin virament sau cu plata în numerar.

Anumite particularităţi, pe care dorim să le relevăm, apar în cazul vânzărilor de mărfuri cu decontare în numerar, întrucât în activitatea de comerţ, de regulă, normele în vigoare impun utilizarea caselor de marcat fiscale. Astfel, atunci când plata contravalorii mărfurilor vândute se realizează în numerar (situaţie întâlnită în special în comerţul cu amănuntul, dar nu numai) se pune problema gestionării bonurilor emise de casele de marcat şi a înregistrării în contabilitate a numerarului încasat.

La finele zilei, casierul preia din memoria casei de marcat valoarea totală a vânzărilor (raportul fiscal de închidere zilnică sau raportul Z emis de casele de marcat fiscale) şi întocmeşte *Monetarul* în două exemplare. Originalul monetarului se înaintează casieriei, iar copia rămâne la şeful de magazin pentru întocmirea *Raportului de gestiune.* Casierul întocmeşte pe baza monetarului centralizatorul încasărilor zilnice care este evidenţiat în *Registrul de casă.*

2.1.2. Documente specifice activităţilor de turism

Activitatea desfăşurată de entităţile care activează în domeniul turismului generează zilnic o multitudine de operaţii care, pentru a fi contabilizate, trebuie să fie consemnate în documente corespunzătoare.

La rândul lor, o bună parte a operaţiunilor derulate de unităţile de turism se caracterizează printr-o multitudine de elemente ce determină caracterul specific al acestora, care, din punct de vedere al purtătorilor de informaţii, se concretizează într-un sistem propriu de documente.

Având în vedere cele menţionate anterior considerăm că înscrisurile care alcătuiesc sistemul de documente propriu activităţilor din domeniul turismului pot fi grupate în două categorii semnificative:

- documente comune şi altor domenii de activitate;
- documente specifice activităţii de turism.

Desigur că în prima categorie vom include acele documente care sunt întâlnite şi în activitatea altor entităţi economice, indiferent de obiectul lor de activitate, dintre care amintim: documente specifice contabilităţii imobilizărilor, documente specifice operaţiunilor cu stocuri, documente care consemnează operaţiuni referitoare la cheltuieli şi venituri etc.

Cea de a doua categorie de documente, care face obiectul acestui paragraf, va fi detaliată în cele ce urmează, iar pentru sistematizarea informaţiilor, prezentarea acestora se va realiza prin intermediul tabelului de mai jos.

Tabelul nr. 2.1. Documente specifice activităţii de turism

Sfera de cuprindere a acţiunii turistice	Tipul activităţii turistice	Documentul	Descrierea documentului
Turism intern	Excursii interne cu turişti români	Programul excursiei	Se emite de către agentul de turism în acord cu prestatorii de servicii şi cuprinde, detaliat, itinerariul pe localităţi, zile şi servicii, întocmindu-se în trei exemplare, necesare organizatorului de turism, ghidului însoţitor şi şoferului.
		Analiza de preţ	Permite determinarea tarifului acţiunii turistice şi cuprinde date cu privire la cheltuielile ocazionate de aceasta, detaliate pe două categorii: cheltuieli directe (transport, cazare, masă, cheltuieli personal însoţitor etc.) şi cheltuieli privind comisionul agenţiei de turism.
		Comanda de rezervare	Se întocmeşte de către agenţia de turism şi se transmite prestatorilor de servicii, în scopul asigurării spaţiilor de cazare, mesei, serviciilor de transport etc.
		Delegaţia de însoţire a grupului	Împuterniceşte pe ghidul – însoţitor să gestioneze acţiunea respectivă. Se utilizează pentru ridicarea avansului de trezorerie de la casieria unităţii, în vederea efectuării unor cheltuieli ce se ocazionează pe parcursul excursiei cum sunt: intrări la muzee, expoziţii, etc., iar la finalizarea acţiunii se anexează la decontul excursiei.
		Decontul excursiei	Asigură finalizarea activităţilor efectuate, întocmindu-se în baza documentelor emise de prestatorii de servicii şi conţine cheltuielile efective ale acţiunii respective. Cu ajutorul datelor înscrise în acest document se determină eventualele diferenţe între costurile reale şi analiza de preţ. Se completează într-un singur exemplar, de către ghidul-însoţitor, care îl depune la compartimentul financiar-contabil.
		Biletul individual /colectiv de excursie	Este necesar pentru încasarea contravalorii acţiunii turistice de la beneficiarii acesteia şi este întocmit de către agentul de turism. Cuprinde date referitoare la numele şi prenumele fiecărui excursionist, acţiunea turistică şi valoarea acesteia.
		Biletul de excursie cu valoare tipizată	Se utilizează la excursiile ce se organizează pe itinerarii oferite de unitatea de turism şi care se repetă de mai multe ori, fără a fi modificate condiţiile stabilite prin programul care a stat la baza întocmirii analizei de preţ.

Sfera de cuprindere a acţiunii turistice	Tipul activităţii turistice	Documentul	Descrierea documentului
Turism intern	Excursii interne cu turişti români	Lista turiştilor	Se elaborează de către agentul de turism pe baza biletelor de excursie eliberate şi este utilizată de către ghidul însoţitor pentru gestionarea acţiunii turistice.
		Borderoul de încasări-restituiri	Se întocmeşte pentru fiecare acţiune turistică în parte pe baza biletelor de excursie, care au înscrise pe verso informaţii legate de sumele restituite clienţilor care din diferite motive renunţă la excursie.
		Recapitulaţia de încasări-restituiri excursii interne	Permite centralizarea datelor din Borderourile de încasări-restituiri întocmite anterior pentru fiecare excursie în parte şi se utilizează pentru depunerea numerarului la casierie.
	Odihnă şi tratament	Biletul de odihnă şi tratament	Se emite de societatea de turism şi în baza lui se încasează contravaloarea prestaţiilor turistice. Se întocmeşte în trei exemplare, din care originalul şi o copie se predau turistului, iar o copie rămâne în carnetul de bilete. Biletele originale însoţesc factura care se transmite de la prestator la unitatea de turism emitentă.
		Borderoul de încasări-restituiri	Serveşte pentru evidenţierea zilnică a încasărilor şi restituirilor din valoarea locurilor valorificate. Se întocmeşte de către agentul de turism, în două exemplare, din care un exemplar se predă la casierie împreună cu monetarul sau documentele de plată, iar celălalt exemplar este destinat compartimentului de specialitate.
		Diagrama valorificării locurilor	Asigură înscrierea sau urmărirea tuturor locurilor contractate cu prestatorii de servicii. Se completează într-un singur exemplar şi serveşte agentului de turism pentru a cunoaşte în permanenţă locurile libere.
	Cazare	Registrul de evidenţă a comenzilor	Se întocmeşte de către unitatea de cazare pe baza comenzilor de rezervare emise de către agenţii de turism sau pe baza comenzilor verbale ce aparţin unor persoane fizice care solicită cazare.
		Cartea de imobil/Fişa de cazare/Fişa camerei	Se întocmeşte de către recepţioner pe baza datelor personale preluate din actul de identitate al clientului.
		Diagrama grupului	Se elaborează în cazul grupurilor organizate care solicită un număr mai mare de locuri (camere) în vederea repartizării locurilor de cazare. Acest document mai conţine şi informaţii privind tarifele practicate, numărul zilelor de cazare, suma datorată de client etc.

Sfera de uprindere a acţiunii turistice	Tipul activităţii turistice	Documentul	Descrierea documentului
Turism intern	Cazare	Bonurile pentru servicii	Se emit de secţiile care prestează serviciul solicitat de client şi conţin date privind tipul serviciului prestat şi contravaloarea acestuia.
		Situaţia prestărilor şi decontărilor	Se completează pe baza datelor înscrise în bonurile de servicii şi reflectă sumele datorate de clienţi, pe feluri de servicii oferite acestora.
		Nota de plată	Se emite pe baza situaţiei prestărilor şi decontărilor, pentru fiecare loc de cazare sau cameră ocupată în parte, şi conţine informaţii privind sumele datorate de client pe toată perioada de cazare (cazare propriu-zisă şi servicii complementare solicitate).
		Borderoul notelor de plată	Se utilizează ca centralizator al notelor de plată.
		Diagrama locurilor libere şi ocupate	Permite gestionarea operativă a spaţiilor de cazare, în sensul cunoaşterii în orice moment a locurilor ocupate şi, respectiv, a celor disponibile la un moment dat.
		Evidenţa sosirilor şi plecărilor	Se utilizează în special de unităţile de cazare din staţiuni balneo-climaterice, întocmindu-se pe baza biletelor de odihnă şi tratament prezentate de turişti. Furnizează informaţii operative despre momentul sosirii şi, respectiv, data încheierii şederii în unitatea respectivă, fiind utilă şi pentru efectuarea unor eventuale rezervări ulterioare.
Turism internaţional	Excursii externe cu turişti români	Contracte externe	Se încheie de către agentul de turism cu partenerii externi în vederea asigurării serviciilor de care vor beneficia turiştii.
		Graficul excursiei externe	Se elaborează pe baza contractelor încheiate, pentru fiecare ţară cuprinsă în programul acţiunii turistice, şi se transmit spre confirmare partenerilor externi.
		Biletul de excursie externă	Îndeplineşte un rol similar biletului de excursie utilizat la excursiile interne.
		Documente specifice excursiilor interne cu turişti români	Sunt documentele întâlnite şi în cazul excursiilor interne al căror rol este similar.
	Excursii externe cu turişti străini	Delegaţia de însoţire a grupului	Are acelaşi rol ca în cazul excursiilor interne.
		Programul acţiunii	Cuprinde, detaliat, itinerariul pe localităţi, zile şi servicii având un rol similar cu documentul specific excursiilor interne.
		Listele pentru frontieră	Sunt întocmite de agenţii de turism externi, fiind puse la dispoziţia însoţitorului de grup în vederea gestionării acţiunii turistice.

Sfera de cuprindere a acţiunii turistice	Tipul activităţii turistice	Documentul		Descrierea documentului
Turism internaţional	Excursii externe cu turişti străini	Bilete de călătorie		Sunt emise de unităţile prin intermediul cărora se asigură transportul turiştilor, fac parte, alături de celelalte documente, din dosarul turistic pus la dispoziţia însoţitorului de grup şi oferă turiştilor posibilitatea de a beneficia de serviciul de transport (rutier, feroviar, aerian, maritim).
		Decontul excursiei		Se completează după terminarea acţiunii de către însoţitorul grupului şi conţine informaţii privind justificarea avansului ridicat la plecarea în excursie prin documentele aferente cheltuielilor efectuate şi determinarea diferenţei de primit sau de restituit.
	Excursii interne cu turişti străini	Programul acţiunii turistice		Conţine date cu privire la itinerar, felul serviciilor oferite şi valoarea aferentă acestora pe un turist.
		Analiza de preţ în valută		Se întocmeşte în valută şi conţine cheltuielile ocazionate de prestaţia turistică preconizată, detaliate pe feluri de cheltuieli.
		Acţiuni externe contractate de tour-operatori	Voucherul turistic	- de serviciu	Se utilizează în relaţiile externe de tour-operatori şi îndeplineşte două funcţii: - atestă felul, cantitatea şi calitatea serviciilor la care au dreptul turiştii; - constituie instrumentul de bază în operaţiunile de decontare dintre firmele de turism partenere în cadrul contractelor încheiate. Se utilizează sub următoarele forme: • voucher pe localităţi – serviciile sunt înscrise pentru o singură localitate. Turiştii pot obţine mai multe vouchere în raport cu numărul de localităţi cuprinse în programul turistic organizat pe acest sistem; • voucher global – serviciile, deşi nominalizate, nu sunt defalcate pe localităţile cuprinse în traseul turistic, turiştii urmând să stabilească traseul şi alte detalii ale călătoriei, împreună cu agenţia de turism care asigură primele servicii; • voucher valoric – se utilizează în cazul în care serviciile şi localităţile nu sunt prezentate, acestea urmând a fi stabilite la sosirea turiştilor, împreună cu organizatorul acţiunii respective, în limita valorii pentru care acesta este emis.
				- gift	Are o funcţie similară celui valoric, în sensul că firma externă emitentă solicită unităţii de turism să transmită către anumite persoane fizice din ţară o anumită sumă de bani, drept cadou, din partea unor rude, prieteni, cunoştinţe din străinătate.

2.1.3. Documente specifice activităţilor de alimentaţie publică

Activităţilor de această natură le este caracteristic un anumit grad de complexitate care este determinat de întrepătrunderea unor procese diferite ce se referă, pe de o parte, la producţia preparatelor culinare, iar pe de altă parte, la comercializarea acestora.

Domeniul la care ne referim vizează activitatea desfăşurată de entităţi organizate ca restaurante, baruri, cofetării, laboratoare de cofetărie-patiserie şi alte unităţi în cadrul cărora se produc şi/sau comercializează diverse produse alimentare sau preparate culinare, inclusiv băuturi alcoolice sau nealcoolice.

Prin urmare, atunci când aducem în discuţie problematica aferentă suporturilor de date şi informaţii specifice acestui domeniu de activitate, considerăm că trebuie făcută o anumită distincţie în ceea ce priveşte activităţile desfăşurate de aceste entităţi economice, astfel:

- în cazul entităţilor care desfăşoară activitate de producţie, fără desfacerea produselor direct către consumatorii finali, cum ar fi, de exemplu, anumite laboratoare de cofetărie-patiserie, vom întâlni documente specifice activităţii de aprovizionare cu materii prime şi materiale, producţie şi, respectiv, livrare/transfer a produselor către terţi sau către unităţile proprii de desfacere, după caz;
- în cazul unităţilor cărora le este caracteristică atât activitatea de producţie, cât şi cea de comercializare a preparatelor culinare direct consumatorilor finali, cum este cazul restaurantelor, considerăm că trebuie făcută distincţia între activitatea de aprovizionare (pe de o parte, cu materii prime şi materiale, iar pe de altă parte cu diverse produse care se comercializează în forma în care sunt achiziţionate, care se încadrează în categoria mărfuri), cea de producţie a preparatelor culinare şi, respectiv, cea de desfacere atât a produselor proprii realizate, cât şi a mărfurilor achiziţionate de la terţi;
- entităţilor economice care desfăşoară numai activitate de comercializare a produselor alimentare direct către consumatorii finali, cum este cazul cofetăriilor sau barurilor, considerăm că le sunt caracteristice documente specifice activităţii de aprovizionare a bunurilor achiziţionate de la terţi în vederea comercializării sau de preluare în gestiune a produselor transferate de unităţile proprii de producţie şi, respectiv, activităţii de comercializare către populaţie a acestora.

Prin urmare, atunci când se pune problema analizei documentelor specifice activităţii de alimentaţie publică, aderăm opiniilor exprimate în literatura de specialitate [39] potrivit cărora este necesară delimitarea purtătorilor de date şi informaţii pe subactivităţi specifice acestui domeniu: aprovizionare, producţie şi desfacere.

Activităţii de aprovizionare cu materii prime, materiale consumabile şi/sau mărfuri, după caz, îi sunt specifice anumite documente care pot fi delimitate pe următoarele categorii:

[39] Diaconu E., op. cit., pp. 137-140; Dumitrana M. şi colectiv, op. cit., pp. 372-373.

- pentru stocurile procurate de la furnizori specializaţi: *Factura, Aviz de însoţire a mărfii, Nota de recepţie şi constatare de diferenţe*;
- în cazul bunurilor aprovizionate prin intermediul depozitelor de repartizare: *Graficul de distribuţie, Bonul de predare, transfer, restituire, Fişa de magazie, Raportul de gestiune*;
- pentru produsele/mărfurile care provin de la unităţi proprii de producţie, pentru care se efectuează transferul gestionar către unitatea de desfacere: *Nota de comandă* şi *Bonul de predare, transfer, restituire*. În acest context, considerăm că este necesar să precizăm şi faptul că utilizarea Bonului de predare, transfer, restituire, pentru transferul valorilor materiale de la o gestiune la alta, este permisă numai în cazul în care gestiunile între care se efectuează transferul sunt în incinta unităţii. Pentru gestiunile aceleiaşi unităţi dar care sunt dispersate teritorial normele în vigoare solicită întocmirea Avizului de însoţire a mărfii în vederea efectuării transferului gestionar;
- dacă bunurile sunt achiziţionate de la producători individuali ce activează pe piaţa agroalimentară: *Borderoul de achiziţie/Borderoul de achiziţie de la producători individuali* şi *Nota de recepţie şi constatare de diferenţe*.

În ceea ce priveşte documentele generate în cadrul procesului de realizare propriu-zisă a produselor sau preparatelor culinare, considerăm că trebuie avute în vedere două etape distincte, care vizează, pe de o parte, colectarea cheltuielilor aferente procesului de producţie, iar pe de altă parte, obţinerea produselor.

Colectarea cheltuielilor generate de procesul de producţie, pe baza cărora se va determina costul produselor realizate, se realizează pornind de la documentele în care sunt consemnate acestea, dintre care amintim câteva reprezentative:

- consumul de materii prime (stabilit conform normelor de consum prevăzute de reţetarele de fabricaţie) şi materiale: *Bonuri de consum, Situaţia privind consumul pentru producţia realizată, Situaţia comparativă a consumurilor normate şi efective*;
- consum de manoperă: *State de salarii* sau *Centralizatorul statelor de salarii*, după caz;
- alte categorii de cheltuieli luate în calcul costului de producţie, cum ar fi *Situaţia de calcul a amortizării* pentru evidenţierea amortizării aferente utilajelor utilizate în procesul de producţie, *Facturi şi Situaţii de calcul/Situaţii de repartizare a cheltuielilor* care atestă contravaloarea diverselor servicii furnizate de terţi sub forma utilităţilor (consum de apă, gaze, energie electrică etc.).

În privinţa documentelor pe care le ocazionează finalizarea procesului de producţie pot fi menţionate *Planul de producţie al laboratorului* prin intermediul căruia se evidenţiază cantităţile de produse fabricate, *Bonul de predare, transfer, restituire* utilizat fie pentru predarea la magazie a produselor finite şi pentru încărcarea gestiunii de produse (în cazul în care livrarea nu se realizează direct către beneficiari), fie ca document de transfer a produselor către alte gestiuni din incinta unităţii (atunci când produsul rezultat este transferat direct către gestiunea unde este organizat locul de consum).

Operaţiunea de desfacere sau de transfer a produselor către clienţi, respectiv către gestiunea unde este organizat locul de consum, presupune întocmirea documentelor adecvate situaţiei la care se referă, astfel:

- pentru produse livrate unor terţi care au calitatea de clienţi ai unităţii se întocmeşte *Factura* însoţită de *Certificat de calitate, Declaraţie de conformitate* sau *Certificat de sănătate publică veterinară*, după caz;
- în cazul produselor transferate la alte gestiuni care aparţin aceleiaşi unităţi, la nivelul cărora este organizat locul de consum, se întocmesc *Nota de comandă* şi *Bonul de predare, transfer, restituire* sau *Avizul de însoţire a mărfii*, după caz, în funcţie de locaţia gestiunii către care se efectuează transferul.

Anumite particularităţi, în ceea ce priveşte procesul de desfacere către consumatori a produselor/mărfurilor, întâlnim în cadrul restaurantelor, unde, în mod uzual, se practică vânzarea prin intermediul ospătarilor.

Vânzarea propriu-zisă a preparatelor în cadrul acestor unităţi presupune preluarea comenzilor de la clienţi prin întocmirea *Notelor de comandă*, transmiterea acestora către secţiile care gestionează produsele comandate (bucătărie sau bar), care emit *Bonul fiscal*, iar la terminarea consumaţiei de către client se realizează încasarea contravalorii mărfurilor/preparatelor vândute, în numerar, conform *Notei de plată* sau prin virament atunci când clientul plăteşte prin intermediul cardului bancar.

La sfârşitul fiecărei zile, se centralizează vânzările efectuate prin preluarea datelor din casele de marcat fiscale şi *Notele de plată* întocmindu-se *Borderoul de încasări şi plăţi*, cu delimitarea operaţiunilor pe secţii gestionare şi forme de încasare. Gestionarii, pe baza documentelor de intrare şi ieşire, întocmesc zilnic *Raportul de gestiune*, un exemplar al acestuia fiind predat şefului de unitate. Pe baza borderourilor şi a rapoartelor de gestiune, şeful de unitate întocmeşte *Centralizatorul vânzărilor pe unitate*, separat pe secţii şi pe modalităţi de încasare.

2.1.4. Sistemul declarativ al unităţilor din comerţ, turism şi alimentaţie publică

Întrucât sistemul contabil naţional este puternic conectat la fiscalitate, relaţiile oricărei entităţi economice cu administraţia fiscală dobândesc conotaţii speciale. În acest sens subliniem importanţa deosebită a procesului de comunicare a informaţiilor de natură fiscală, care vizează transmiterea corectă şi în timp util a tuturor datelor care contribuie la stabilirea obligaţiilor fiscale pe care o unitate economică le are ca urmare a activităţii specifice pe care aceasta o desfăşoară.

Acest schimb de informaţii care are loc între entităţile economice şi ceea ce numim în limbaj comun „fisc", se concretizează într-un ansamblu de declaraţii pe care acestea trebuie să le întocmească şi să le depună la anumite intervale regulate de timp sau în situaţii prevăzute expres de cadrul normativ, cunoscute şi sub denumirea de sistem declarativ specific entităţilor economice.

În cele ce urmează vom realiza un „inventar" al celor mai reprezentative declaraţii[40] pe care entităţile economice, în general, şi cele care îşi desfăşoară activitatea în domeniul comerţului, turismului şi alimentaţiei publice, în special, trebuie să le aibă în vedere pentru comunicarea riguroasă a obligaţiilor de natură fiscală pe care acestea le au.

"Declaraţie de înregistrare fiscală/Declaraţie de menţiuni pentru persoane juridice, asocieri şi alte entităţi fără personalitate juridică"(010) se utilizează la atribuirea codului de identificare fiscală şi eliberarea certificatului de înregistrare fiscală, precum şi la actualizarea informaţiilor. Se completează şi se depune de către persoanele juridice cu ocazia primei înregistrări fiscale, de regulă cu ocazia înfiinţării, în timp ce declaraţia de menţiuni se completează ori de câte ori se modifică datele declarate anterior.

Prin intermediul său unitatea oferă diverse informaţii despre categoriile de obligaţii fiscale de declarare care se înscriu în vectorul fiscal cum sunt:

a) taxa pe valoarea adăugată;
b) impozitul pe profit;
c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
d) accizele;
e) impozitul la ţiţeiul din producţia internă;
f) impozitul pe venitul din salarii şi pe venituri asimilate salariilor;
g) contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate;
h) contribuţia de asigurări pentru şomaj;
i) contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale;
j) contribuţia de asigurări sociale;
k) contribuţia la Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale;
l) contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii;
m) redevenţele miniere;
n) redevenţele petroliere.

„Cerere de înregistrare a domiciliul fiscal al contribuabilului" (050) se completează şi se depune în cazul în care domiciliul fiscal este diferit de domiciliul sau sediul social, ori în cazul în care unitatea îşi schimbă domiciliul fiscal declarat anterior şi trebuie însoţită de documente care să facă dovada deţinerii sau ocupării legale a spaţiului pentru noul domiciliu fiscal.

„Declaraţia de înregistrare fiscală/Declaraţie de menţiuni pentru contribuabilii nerezidenţi stabiliţi în spaţiul comunitar, care se înregistrează direct" (090), care se depune de către contribuabilii care nu sunt stabiliţi în România, dar sunt stabiliţi în spaţiul comunitar şi au obligaţii fiscale, potrivit unor legi speciale. Acest document conţine informaţii privind obligaţiile declarative, care se înscriu în vectorul fiscal, referitoare la taxa pe valoarea adăugată, contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate, contribuţia de asigurări pentru şomaj, contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale şi contribuţia de asigurări sociale.

[40] Sursa http://www.anaf.ro/public/wps/portal/ANAF/AsistentaContribuabili/formulare.

„Declaraţie de înregistrare în scopuri de TVA / Declaraţie de menţiuni a altor persoane care efectuează achiziţii intracomunitare" (091), se depune de către:

1) persoana impozabilă care are sediul activităţii în România şi persoana juridică neimpozabilă stabilită în România, neînregistrate şi care nu au obligaţia să se înregistreze şi care nu sunt deja înregistrate, care efectuează o achiziţie intracomunitară taxabilă în România, înainte de efectuarea achiziţiei, dacă valoarea depăşeşte plafonul în anul calendaristic în care are loc achiziţia;

2) persoana impozabilă care are sediul activităţii în România, neînregistrată şi care nu are obligaţia să se înregistreze, care nu este deja înregistrată, dacă prestează servicii care au locul în alt stat membru, pentru care beneficiarul serviciului este persoana obligată la plata taxei, înainte de prestarea serviciului;

3) persoana impozabilă care îşi are stabilit sediul activităţii în România, care nu este înregistrată şi nu are obligaţia să se înregistreze, dacă primeşte de la un prestator, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, servicii pentru care este obligată la plata taxei în România, înaintea primirii serviciilor;

4) persoana impozabilă care are sediul activităţii în România şi persoana juridică neimpozabilă stabilită în România în cazul în care realizează achiziţii intracomunitare.

„Declaraţie de menţiuni privind schimbarea perioadei fiscale pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care utilizează trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală şi care efectuează o achiziţie intracomunitară taxabilă în România" (092) se depune de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care utilizează trimestrul ca perioadă fiscală şi care efectuează o achiziţie intracomunitară, în vederea schimbării perioadei fiscale utilizate la taxa pe valoarea adăugată în luna calendaristică.

„Declaraţie de înregistrare în scopuri de TVA/Declaraţie de menţiuni pentru persoanele impozabile care au sediul activităţii economice în afara României, dar sunt stabilite în România prin sedii fixe" (093) se completează de persoanele impozabile stabilite în România prin unul sau mai multe sedii fixe, care sunt obligate să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

„Declaraţie privind cifra de afaceri în cazul persoanelor impozabile pentru care perioada fiscală este trimestrul calendaristic şi care nu au efectuat achiziţii intracomunitare de bunuri în anul precedent" (094) se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au utilizat trimestrul ca perioadă fiscală în anul precedent, care nu au efectuat achiziţii intracomunitare de bunuri şi nu au depăşit plafonul de 100.000 euro, echivalent în lei. Se utilizează la atribuirea codului de înregistrare în scopuri de TVA şi eliberarea certificatului de înregistrare în scopuri de TVA pentru achiziţii intracomunitare sau pentru servicii a altor persoane care efectuează achiziţii intracomunitare sau servicii, precum şi la actualizarea unor informaţii despre aceste persoane.

„Cerere de înregistrare în / radiere din / Registrul operatorilor intracomunitari" (095) se depune împreună cu alte documente solicitate în vederea înscrierii (radierii) în Registrul operatorilor intracomunitari.

„Declaraţie de menţiuni privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în condiţiile art.152 alin.(7) din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile, înregistrate în scopuri de TVA conform art.153" (096) se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care nu au depăşit plafonul de scutire sau, după caz, plafonul determinat în cursul anului calendaristic precedent şi nici plafonul de scutire pentru anul în curs, calculat proporţional cu perioada scursă de la începutul anului, care doresc să fie scoase din evidenţa persoanelor înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

„Notificarea privind aplicarea/încetarea aplicării sistemului TVA la încasare" (097) se depune de persoanele impozabile care se află înscrise în "Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare" a căror perioadă fiscală este luna şi care au depăşit cifra de afaceri de 2.250.000 lei.

„Cerere de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată" (098) se depune de către societăţile comerciale care se înfiinţează în baza Legii nr.31/1990 privind societăţile comerciale, care sunt supuse înmatriculării la Registrul comerţului şi care solicită înregistrarea în scopuri de TVA, conform Codului fiscal.

„Declaraţie privind obligaţiile de plată la bugetul de stat" (100) se completează de plătitorii de impozite, taxe şi contribuţii sociale cărora le revin obligaţii de plată la bugetul stat. Declaraţia include date referitoare la obligaţii ca impozit pe profit din asociere, impozit privind venitul persoanelor fizice, taxa de timbru social asupra jocurilor de noroc, contribuţii sociale, impozit pe veniturile microîntreprinderilor şi altele.

„Declaraţie privind impozitul pe profit" (101) se completează anual de către plătitorii de impozit pe profit.

„Declaraţie privind obligaţiile de plată a contribuţiilor sociale, impozitului pe venit şi evidenţa nominală a persoanelor asigurate" (112) se utilizează pentru declararea contribuţiilor de asigurări sociale şi impozitului pe venit calculate şi reţinute de angajatori şi entităţile asimilate acestora.

"Decont privind accizele" (120) se completează de către plătitorii de accize şi se depune anual, până la data de 30 aprilie a anului următor celui de raportare, la organul fiscal în a cărui rază teritorială plătitorul îşi are domiciliul fiscal sau la care este luat în evidenţa fiscală, după caz.

„Cerere pentru utilizarea unui certificat digital calificat" (150) se completează în vederea obţinerii certificatului digital necesar pentru depunerea declaraţiilor on-line.

„Decont de taxă pe valoarea adăugată" (300) se completează de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

„Decont special de taxă pe valoarea adăugată" (301) se completează de contribuabilii înregistraţi în scopuri de TVA, care au efectuat: achiziţii intracomunitare în luna precedentă, achiziţii intracomunitare de mijloace de transport care nu sunt considerate noi, achiziţii de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA, precum şi pentru contribuabilii neînregistraţi şi care nu au obligaţia înregistrării, care au efectuat achiziţii intracomunitare de mijloace de transport noi sau produse accizabile.

„Cerere privind utilizarea ca perioadă fiscală pentru TVA a semestrului sau anului calendaristic" (306) se depune de către persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru utilizarea altei perioade fiscale decât luna sau trimestrul.

„Declaraţie privind taxa pe valoarea adăugată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat" (311) se utilizează la declararea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, de plată la bugetul de stat, de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat şi care au efectuat, în perioada în care nu au cod valid de TVA, livrări de bunuri/prestări de servicii, respectiv achiziţii de bunuri şi/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei pe valoarea adăugată.

„Cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile stabilite în România" (318) se depune de către persoanele impozabile stabilite în România, pentru rambursarea TVA achitată de acestea pentru bunurile mobile care le-au fost livrate sau serviciile care au fost prestate în beneficiul lor în statul membru în care taxa a fost încasată, precum şi a taxei achitate pentru importul bunurilor în respectivul stat membru.

„Declaraţie de ajustare a pro-ratei" (319) se depune în cazul în care, ulterior depunerii unei cereri de rambursare, pro-rata de deducere se modifică, ca urmare a calculului pro-ratei definitive, pentru a rectifica suma solicitată sau deja rambursată.

„Declaraţie recapitulativă privind livrările/achiziţiile/prestările intracomunitare de bunuri" (390 VIES) se depune lunar de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA care au efectuat livrări, achiziţii sau prestări de servicii în ţările membre ale Uniunii Europene, sau în cadrul unei operaţiuni triunghiulare.

„Declaraţie informativă privind livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate în anul..." (392A) se completează de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA a căror cifră de afaceri, efectiv realizată la finele anului calendaristic, este inferioară sumei de 35.000 de euro, calculată în echivalent lei.

„Declaraţie informativă privind livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate în anul..." (392B) se completează de către persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, a căror cifră de afaceri realizată la finele anului calendaristic, excluzând veniturile obţinute din vânzarea de bilete de transport internaţional rutier de persoane, este inferioară sumei de 35.000 de euro, calculată în echivalent lei.

„Declaraţie informativă privind veniturile obţinute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internaţional de persoane, cu locul de plecare din România în anul..." (393) se completează de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA, care în cursul anului precedent au prestat servicii de transport internaţional de persoane.

„Declaraţie informativă privind livrările/prestările şi achiziţiile efectuate pe teritoriul naţional" (394) se utilizează la declararea livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii şi a achiziţiilor de bunuri şi servicii pentru care este obligatorie emiterea unei facturi, efectuate pe teritoriul naţional de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.

„Declaraţie rectificativă" (710) se utilizează pentru corectarea impozitelor/taxelor declarate la bugetul de stat, stabilite de către plătitori prin autoimpunere sau cu regim de reţinere la sursă, precum şi a contribuţiilor sociale datorate de angajatori şi reţinute de către aceştia de la asiguraţi.

„Declaraţie privind opţiunea pentru depunerea lunară a Declaraţiei privind obligaţiile de plată a contribuţiilor sociale, impozitului pe venit şi evidenţa nominală a persoanelor asigurate" se depune de către plătitorii de venituri din salarii care au obligaţia depunerii trimestriale a declaraţiei 112, dar care optează pentru depunerea lunară a acesteia.

„Declaraţie privind preţurile maxime de vânzare cu amănuntul pe sortimente de ţigarete". Preţurile maxime de vânzare cu amănuntul pentru ţigarete se stabilesc de antrepozitarul autorizat pentru producţie, de antrepozitarul autorizat pentru depozitare pentru ţigaretele achiziţionate, cu excepţia celor pentru care preţurile se declară de producătorul intern, de operatorul înregistrat/destinatarul înregistrat sau de importatorul de astfel de produse şi se notifică la autoritatea fiscală centrală - direcţia cu atribuţii în elaborarea legislaţiei în domeniul accizelor. Înregistrarea se face pe baza acestei declaraţii.

„Declaraţie – decont privind sumele încasate reprezentând taxa hotelieră" se depune lunar de către unităţile de cazare la compartimentul de specialitate al autorităţii administraţiei publice locale, până la data stabilită pentru fiecare plată a taxei hoteliere.

Situaţia livrărilor de ţigarete în luna .... În vederea determinării accizei aferente ţigaretelor din categoria de preţ cea mai vândută, antrepozitarii autorizaţi, operatorii înregistraţi/destinatarii înregistraţi şi importatorii autorizaţi de astfel de produse sunt obligaţi să prezinte lunar, până la data de 15 inclusiv a lunii următoare celei de raportare, situaţia livrărilor de ţigarete efectuate în luna de raportare.

Situaţia principalilor indicatori economico-financiari aferenţi activităţii de jocuri de noroc. Se completează şi se depune anual la organul fiscal în a cărui evidenţă este înregistrată entitatea, până la data de 15 aprilie a anului curent pentru anul expirat, după închiderea anului fiscal şi depunerea bilanţului contabil, de către toţi organizatorii de jocuri de noroc.

Deşi nu face parte din sistemul de declaraţii aferente obligaţiilor de natură fiscală, **furnizarea datelor Intrastat** reprezintă pentru entităţile care activează în domeniul comerţului, în special, o activitate importantă care, în opinia noastră, poate fi avută în vedere în contextul problematicii privind comunicarea unor date ce privesc activitatea desfăşurată, către autorităţile statului.

Intrastat se referă la sistemul de colectare a datelor statistice privind comerţul cu bunuri între ţările din Uniunea Europeană. În momentul în care o ţară devine membră a Uniunii Europene, controlul vamal asupra mişcării bunurilor între

această țară și celelalte state membre dispare, iar comercianții nu mai au obligația completării declarațiilor vamale pentru aceste bunuri. Pentru a înlocui această sursă de date, a fost creat și dezvoltat sistemul statistic Intrastat, pentru colectarea informațiilor direct de la operatorii economici din țările membre, care realizează schimburi de bunuri cu alte state membre.

Obligația furnizării datelor Intrastat revine operatorilor economici care îndeplinesc anumite condiții, care sunt prezentate în continuare:

- sunt înregistrați în scopuri de taxă pe valoare adăugată (au cod de identificare fiscală);
- realizează schimburi de bunuri cu alte state membre ale Uniunii Europene;
- valoarea totală anuală a schimburilor de bunuri pentru fiecare din cele două fluxuri, introduceri respectiv expedieri, depășește pragul valoric Intrastat stabilit pentru fiecare an.

În acest sens, trebuie menționat faptul că există două categorii de entități economice care au obligația comunicării acestor informații, astfel:

a. entități economice care în anul anterior au depășit pragurile valorice stabilite pentru anul în curs și trebuie să transmită declarația Intrastat pentru toate lunile anului;

b. entități economice care depășesc pragurile valorice în cursul anului și transmit declarația Intrastat începând cu luna în care s-a realizat această depășire.

Pragurile la care am făcut referire anterior reprezintă limita valorică a schimburilor intracomunitare sub care entitățile economice nu au obligația de a transmite declarația Intrastat. Acestea sunt, de fapt, praguri statistice care se stabilesc separat și pot avea valori diferite pentru introduceri și respectiv expedieri intracomunitare de bunuri.

Așadar, entitățile economice care furnizează date Intrastat trebuie să transmită lunar la Institutul Național de Statistică, în format electronic, o declarație statistică prin intermediul căreia sunt comunicate, pe de o parte, date despre introduceri de bunuri (sosirea bunurilor în România din statele membre ale Uniunii Europene), iar pe de altă parte, despre expedieri de bunuri (ieșirea bunurilor din România către statele membre ale Uniunii Europene).

2.2. Elemente caracteristice privind organizarea contabilității stocurilor la unitățile de comerț și alimentație publică

Potrivit reglementărilor contabile aplicabile[41], contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin utilizarea a două metode:

1. metoda inventarului permanent;
2. metoda inventarului intermitent.

[41] OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr.766 bis / 2009.

A. Metoda inventarului permanent.

În condițiile utilizării acestei metode, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare-ieșire în mod distinct, document cu document, sau prin intermediul unor documente centralizatoare, în cadrul conturilor specifice de stocuri, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric. Practic, inventarul permanent constă în evidențierea în debitul conturilor de stocuri a valorii stocurilor intrate, la preț de înregistrare, iar în creditul acestora valoarea celor ieșite din gestiune, soldul conturilor de această natură reflectând valoarea celor existente la finele perioadelor de gestiune.

Principiul de lucru specific acestei metode poate fi redat schematic astfel:

- intrări de stocuri în gestiune (achiziții, obținere din procesul de producție, aporturi la capital, primire cu titlu gratuit etc.):

Conturi de stocuri = Conturi care indică proveniența stocurilor

- scoaterea din evidență ca urmare a ieșirii din gestiune (consum, vânzare, lipsă la inventariere, acordare cu titlu gratuit, distrugeri provocate de evenimente cu un caracter extraordinar etc.):

Conturi de cheltuieli privind stocurile sau 711 *„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"* = Conturi de stocuri

Soldul final aferent oricărei categorii sau fel de valori materiale, urmărite în mod distinct în contabilitate, se stabilește prin utilizarea următoarei formule:

$$Sf = Si + I - E$$

unde: Sf = soldul final;
Si = soldul inițial;
I = valoarea intrărilor;
E = valoarea ieșirilor.

În măsura în care se adoptă metoda inventarului permanent este necesar ca entitatea, în funcție de specificul activității și necesarul propriu de informații, să-și organizeze **contabilitatea analitică a stocurilor**, utilizând una din cele trei metode prevăzute de reglementările în vigoare:[42]

a. metoda operativ-contabilă;
b. metoda cantitativ-valorică;
c. metoda global-valorică.

[42] OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870/23.12.2008.

a. Metoda operativ-contabilă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie. În contabilitate, se organizează numai evidența valorică desfășurată pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe grupe sau subgrupe de bunuri, după cum se apreciază că este necesar.

Controlul exactității înregistrărilor din evidența depozitelor cu cele din contabilitate se realizează, de regulă, lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative stabilite în fișele de magazie și preluate în registrul stocurilor.

În cursul lunii, la intervale de câteva zile, compartimentul de contabilitate preia documentele justificative de intrări și ieșiri, existente la locul de depozitare a valorilor materiale, efectuând, totodată, verificarea exactității înregistrărilor din fișele de magazie, completate de gestionar sau altă persoană desemnată de acesta.

Documentele justificative preluate se centralizează pentru fiecare gestiune atât pe categorii de operații, de intrare și ieșire, cât și pe grupe și/sau subgrupe de valori materiale, precum și pe conturi corespondente creditoare și, respectiv, debitoare. Totalurile lunare care se stabilesc în documentele centralizatoare întocmite (recapitulații, situații de mișcări, centralizatoare ș.a.) se înregistrează în registrul jurnal și în fișele valorice (fișe de cont pentru operații diverse).

Se poate aplica la unitățile cu amănuntul și de alimentație publică, în general pentru alte valori materiale decât mărfurile. O excepție pot fi considerate barurile unde se completează zilnic registrul stocurilor.

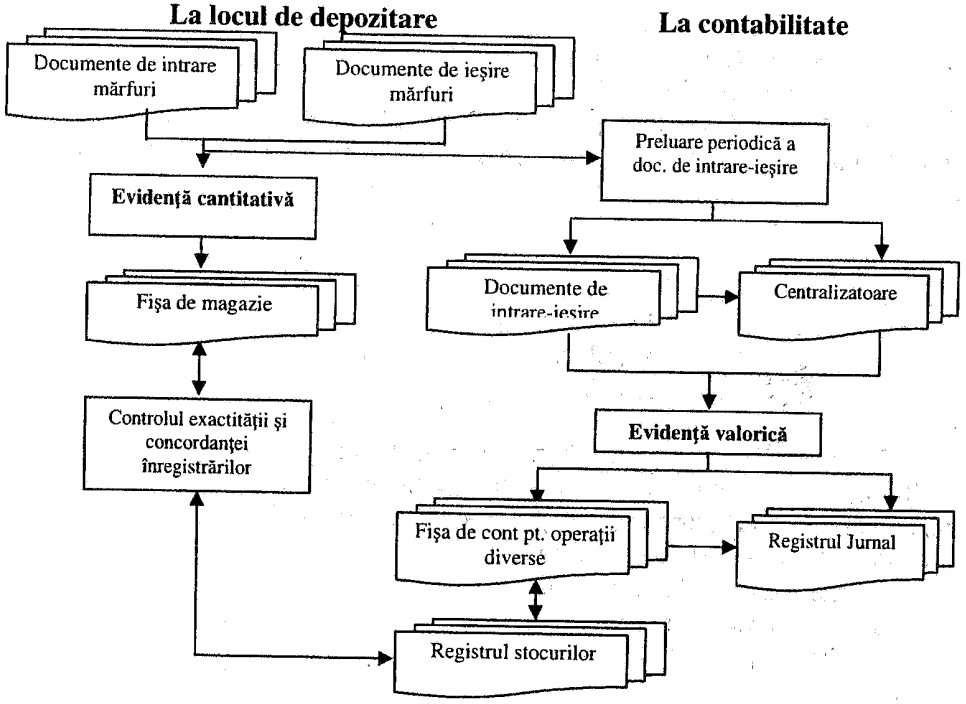

Fig. nr. 2.2. Metoda operativ-contabilă

b. Metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) ocazionează un volum mai mare de muncă, însă asigură informații suplimentare privind stocurile, fiind adoptată în mod frecvent de entitățile mici și mijlocii, dar și de cele cu profil de producție și prestări de servicii. Această metodă constă în organizarea la nivelul compartimentului contabilitate a evidenței cantitativ-valorice cu ajutorul fișelor de cont analitic pentru valori materiale, care se deschid pe feluri de bunuri existente în cadrul gestiunii. Totodată, se ține evidența valorică numai la nivelul gestiunii, folosindu-se fișe de cont analitic pentru operații diverse, fișe în care se înscriu valorile aferente intrărilor și ieșirilor în și din gestiune, precum și soldul final corespunzător gestiunii respective.

La nivelul locurilor de depozitare se organizează evidența analitică cantitativă pe feluri de bunuri, folosindu-se fișele de magazie, care se completează de gestionar sau altă persoană cu asemenea atribuții de serviciu.

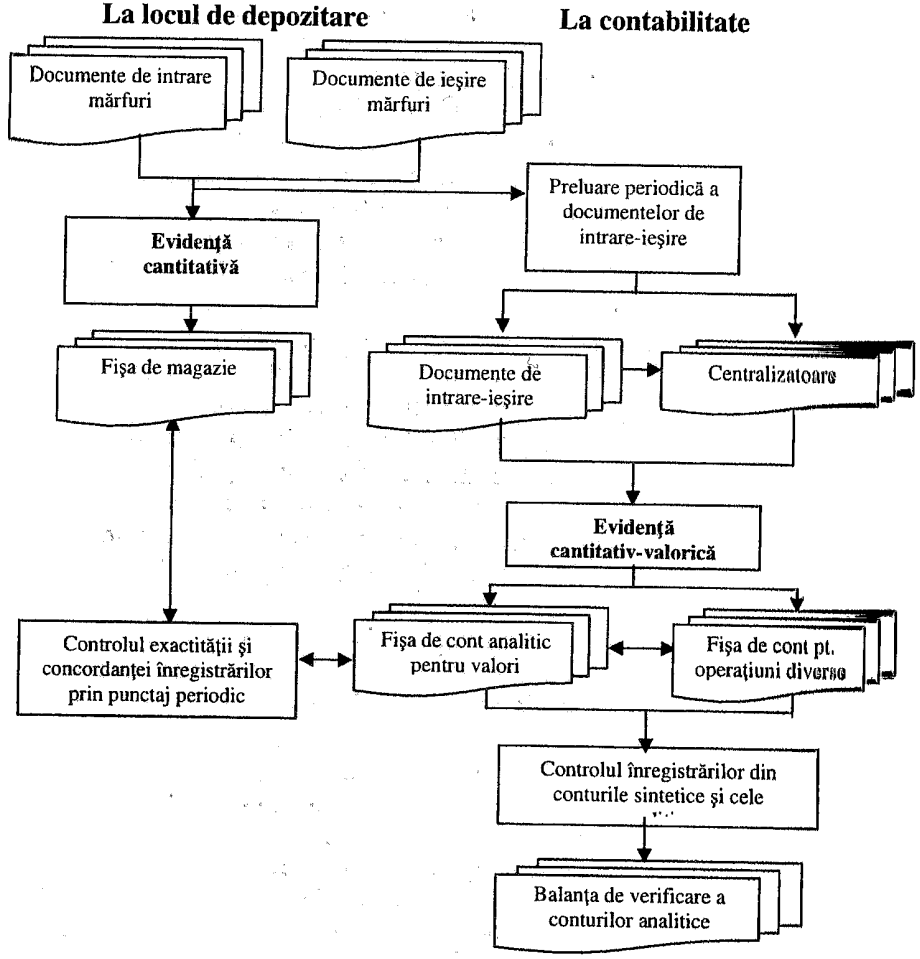
La locul de depozitare
La contabilitate
Documente de intrare mărfuri
Documente de ieșire mărfuri
Preluare periodică a documentelor de intrare-ieșire
Evidență cantitativă
Fișa de magazie
Documente de intrare-ieșire
Centralizatoare
Evidență cantitativ-valorică
Controlul exactității și concordanței înregistrărilor prin punctaj periodic
Fișa de cont analitic pentru valori
Fișa de cont pt. operațiuni diverse
Controlul înregistrărilor din conturile sintetice și cele
Balanța de verificare a conturilor analitice

Fig. nr. 2.3. Metoda cantitativ-valorică

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa cantitativă organizată la locurile de depozitare şi cele din contabilitate se realizează prin efectuarea punctajului periodic între cantităţile înregistrate, pe de o parte, în fişele de magazie, iar pe de altă parte în fişele de cont analitic pentru valori materiale de la compartimentul de contabilitate.

În cursul lunii se procedează ca în cazul metodei anterioare, în sensul că documentele justificative se preiau de la locul de depozitare de către compartimentul de contabilitate, se prelucrează în vederea înregistrării document cu document sau pe bază de centralizatoare, înscriindu-se atât cantitativ cât şi valoric, în fişele de cont analitic deschise pe feluri de valori materiale, precum şi în cele pentru operaţii diverse deschise pe gestiuni.

La sfârşitul fiecărei luni se efectuează verificarea concordanţei dintre datele înregistrate în conturile sintetice şi în cele analitice de valori materiale prin intermediul balanţei de verificare a conturilor analitice.

Permite practicarea metodei inventarului permanent la cost de achiziţie, putându-se aplica cu uşurinţă la unităţile en gros.

c. Metoda global-valorică este relativ simplă, oferă un volum redus de informaţii şi posibilităţi restrânse de exercitare a controlului asupra integrităţii valorilor materiale gestionate, fiind recomandată, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul, unităţilor de alimentaţie publică şi pentru alte bunuri, în cazul unităţilor care nu au dotare adecvată. Pe măsura dotării cu tehnică de calcul, se recomandă trecerea la utilizarea metodei cantitativ-valorice.

Metoda analizată constă în organizarea evidenţei analitice numai valoric, atât la nivelul gestiunii cât şi în contabilitate. În cadrul compartimentului de contabilitate se deschide, pentru fiecare gestiune, câte o fişă de cont analitic pentru operaţii diverse în care se înscriu operaţiile de intrări şi ieşiri, pe baza documentelor justificative individuale sau a centralizatoarelor acestora, după caz.

La nivelul fiecărei gestiuni se întocmeşte Raportul de gestiune în care se înregistrează zilnic şi numai valoric fiecare document justificativ de intrare sau ieşire, stabilindu-se totodată soldul final (de la sfârşitul zilei), după formula amintită anterior.

Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cele din contabilitate se efectuează periodic, confruntându-se soldurile finale stabilite, pe de o parte, în Raportul de gestiune, iar pe de altă parte în fişe de cont analitic pentru operaţii diverse.

Din cele prezentate anterior se poate observa că metoda inventarului permanent asigură cunoaşterea în orice moment a stocurilor de valori materiale, în expresie valorică, precum şi în etalon natural, atunci când se utilizează metoda analitică adecvată acestui scop, prin intermediul soldurilor debitoare ale conturilor sintetice şi analitice cu ajutorul cărora se înregistrează în contabilitate, realizându-se astfel un inventar scriptic permanent.

În ceea ce priveşte aplicarea metodei inventarului permanent de către entităţile cu profil comercial, cu articole şi sortimente numeroase, cu o frecvenţă

mare a intrărilor şi ieşirilor, se reţine că, în funcţie de preţul de evidenţă folosit, poate prezenta mai multe variante şi anume: la preţ de vânzare, la cost sau valoare de intrare ori la preţ cu amănuntul, după caz.

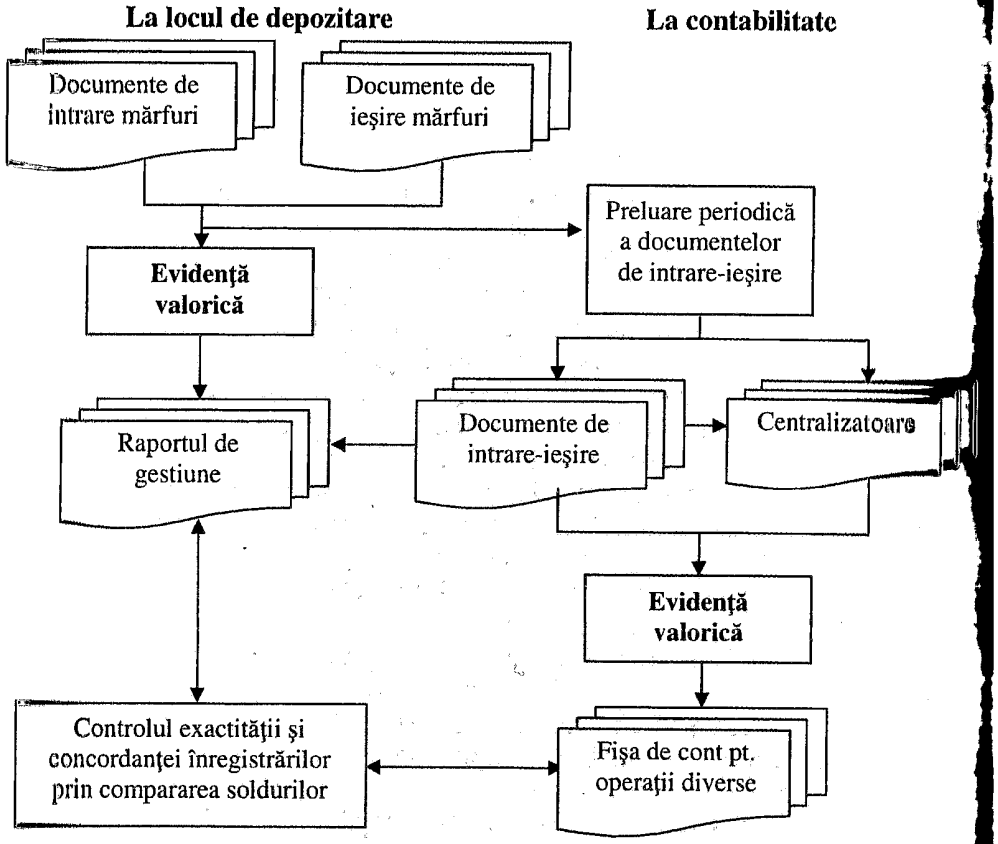

Fig. nr. 2.4. Metoda global-valorică

Metoda preţului cu amănuntul este specifică activităţii de comerţ cu amănuntul, unde există articole numeroase şi cu mişcare rapidă.

În această situaţie, costul bunurilor vândute se determină prin deducerea valorii marjei brute de adaos comercial din preţul cu amănuntul, exclusiv TVA.

Varianta permanenţei inventarului la preţul de vânzare este specifică entităţilor cu profil comercial, aplicându-se prin reactualizarea preţului de evidenţă după fiecare schimbare a preţului de vânzare.

Evaluarea stocurilor ca urmare a schimbării preţului de vânzare se efectuează în mod curent, indiferent că entitatea desfăşoară comerţ en gros, en detail sau de alimentaţie publică. Evaluarea stocului de marfă se face prin schimbarea preţului de vânzare la sortimentele care impun această operaţie în vederea vânzării în condiţii avantajoase sau pentru evitarea unor pierderi, întocmindu-se inventare faptice şi

stabilindu-se diferenţele existente între preţurile vechi şi cele noi, diferenţe care se înregistrează în conturile de mărfuri, prin corespondenţă cu cele de adaos comercial.

B. Metoda inventarului intermitent

Această metodă este recomandată pentru entităţile din categoria celor mici şi mijlocii şi constă în stabilirea şi înregistrarea în contabilitate a ieşirilor numai la sfârşitul perioadei de gestiune, pe baza inventarierii faptice a stocurilor de valori materiale. Valoarea ieşirilor sau a diferenţei de stocuri se stabileşte extracontabil ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale cumulată cu valoarea intrărilor şi valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii, după formula: Ve = Si + I – Sf unde: Ve = valoarea ieşirilor; Si = soldul iniţial; I = valoarea intrărilor; Sf = soldul final sau, altfel spus, totalul valoric stabilit pe baza listelor de inventar.

Diferenţa între stocul final şi cel iniţial influenţează cheltuielile de exploatare sau veniturile din producţia stocată, după cum valorile materiale de la care provine sunt obţinute prin achiziţionare şi, respectiv, din producţie proprie.

Metoda intermitenţei inventarului, în condiţiile preţurilor fluctuante din economia de piaţă, este considerată ca fiind cea mai simplă şi economicoasă sub aspectul volumului de muncă pe care-l ocazionează. În contabilitatea sintetică se realizează numai un inventar scriptic intermitent (periodic) al stocurilor de valori materiale, fără să existe posibilitatea cunoaşterii în orice moment (permanent), prin intermediul conturilor de stocuri, a valorii bunurilor existente în stoc.

Pe de altă parte, literatura de specialitate[43] relevă şi anumite neajunsuri ale acestei metode, dintre care se amintesc:

- imposibilitatea exercitării unui control riguros asupra integrităţii valorilor materiale prin intermediul contabilităţii, deoarece orice pierdere sau sustragere din gestiune apare ca ieşire normală prin vânzare sau consum şi influenţează cheltuielile de exploatare sau veniturile aferente producţiei obţinute, după caz;
- erorile sau omisiunile în inventarul faptic duc la denaturarea valorii ieşirilor şi, implicit, a informaţiei contabile care se prezintă în documentele contabile de sinteză;
- din considerente de ordin fiscal, agenţii economici ar putea fi tentaţi să efectueze subevaluarea stocurilor de valori materiale, ceea ce determină, pe de o parte, creşterea artificială (nereală) a cheltuielilor de exploatare, iar pe de altă parte, diminuarea profitului impozabil.

[43] Staicu C. şi colectiv, *Contabilitate financiară. Abordare în context european şi internaţional*, vol. 1, Editura Universitaria, Craiova, 2010, p. 151-152.

2.3. Reguli de evaluare utilizate în comerţ, turism şi alimentaţie publică

Având în vedere regulile generale de evaluare, statuate de reglementările contabile în vigoare[44], stocurile specifice unităţilor care îşi desfăşoară activitatea în domeniul comerţului şi alimentaţiei publice sunt supuse evaluării în trei momente distincte:

1. la data intrării în entitate;
2. cu ocazia inventarierii şi la prezentarea acestor elemente în bilanţ;
3. la data ieşirii din entitate.

La data intrării în entitate se determină **valoarea de intrare**, care se stabileşte în momentul achiziţionării, fabricării sau intrării activelor circulante materiale în entitate prin alte modalităţi. Această valoare se calculează avându-se în vedere provenienţa activelor în cauză, aşa cum se prezintă în continuare.

Stocurile specifice unităţilor din domeniul comerţului şi alimentaţiei publice (mărfurile, ambalajele, materialele consumabile sau materialele de natura obiectelor de inventar) **achiziţionate de la terţi** (cu titlu oneros) se evaluează la **costul de achiziţie**, care se determină prin însumarea mai multor elemente:

– preţul de cumpărare, diminuat cu taxele recuperabile legal (TVA şi taxe asimilate pe care persoana juridică le poate recupera de la autorităţile fiscale) şi reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise în factura de achiziţie (rabat, remiza, risturn);

– taxele nerecuperabile, cum este cazul celor vamale pentru bunurile importate;

– cheltuielile de transport (inclusiv atunci când funcţia de transport este externalizată), încărcare – descărcare, recepţie, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziţiei bunurilor respective (comisioane, taxe notariale, cheltuieli cu obţinerea de autorizaţii etc.);

– cheltuielile de transport pe parcurs extern, comisioane, asigurare, cheltuieli de tranzit ş.a., pentru bunurile provenite din import.

Cheltuielile financiare aferente finanţării constituirii stocurilor, precum şi sconturile de decontare privind plata furnizorilor înainte de scadenţă nu sunt incluse în componenţa costului de achiziţie.

În acest context, considerăm că trebuie precizat şi faptul că în activitatea de comerţ nivelul costului de achiziţie al mărfurilor poate fi influenţat de condiţiile de livrare, condiţiile de ambalaj şi condiţiile de încasare.

Practic, condiţiile de livrare sunt cele care asigură delimitarea răspunderilor între furnizori şi clienţi privind cheltuielile ocazionate de circulaţia mărfurilor şi ambalajelor, prin intermediul lor precizându-se locul până unde furnizorul suportă cheltuielile de expediere şi de asigurare.

[44] OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr.766 bis / 2009.

Prin urmare, aceste condiţii pot să influenţeze preţurile de vânzare, precum şi mărimea unora dintre componentele lor. Astfel, anumite influenţe pot fi exercitate asupra preţului de aprovizionare, dar şi asupra mărimii adaosului comercial, acesta din urmă fiind elementul care preia întotdeauna, direct sau indirect, influenţa cheltuielilor cu transportul, precum şi a celor privind de manipulare.

Condiţiile de livrare la intern cele mai utilizate în activitatea practică sunt: franco - depozitul furnizorului, franco - staţia de expediere, franco - staţia de destinaţie, franco - beneficiar (magazin, depozit-client, consumator final). Mai puţin folosite sunt clauzele franco-vagon, franco - rampa de încărcare/descărcare, franco - chei, franco - firma de expediţie, franco - aerogară, franco - vamă, franco - centru de preluare (în cazul achiziţiilor sau contractărilor de produse agricole), franco - loc de recoltare.

Aşadar, în funcţie de condiţiile de livrare convenite între părţi, acele cheltuieli accesorii atribuite direct achiziţiei, cum ar fi cele de transport achitate terţilor, încărcare - descărcare, asigurare, pot deveni pentru cumpărătorul mărfurilor o componentă a costului de achiziţie. Aceasta poate constitui o problemă sub aspectul determinării individuale a costului de achiziţie aferent fiecărui reper, în condiţiile în care au loc achiziţii importante ca volum, dar şi ca număr de repere facturate de către furnizor, având în vedere că reglementările contabile solicită calculul costului de achiziţie pentru fiecare tranzacţie în parte.

Condiţiile de ambalare ale mărfurilor se referă la precizarea tipului de ambalaje utilizate şi la includerea sau neincluderea preţului ambalajului în preţul mărfii, ceea ce prezintă importanţă pentru înregistrarea în contabilitate. Dacă preţul ambalajului este inclus în preţul mărfii, întreaga valoare a mărfii şi ambalajului se reflectă în contul de mărfuri, iar în caz contrar, valoarea ambalajului trebuie reflectată diferit în funcţie de natura acestuia.

Condiţiile de plată, respectiv de încasare sunt prevăzute prin contractele sau convenţiile încheiate între părţi cu ocazia negocierilor.

Anumite particularităţi sesizăm atunci când se pune problema determinării costului de achiziţie aferent mărfurilor aprovizionate din alte ţări, în condiţiile în care, din punct de vedere fiscal, aceste operaţiuni se clasifică în importuri, dacă bunurile sunt achiziţionate din state care nu sunt membre ale Uniunii Europene, respectiv, achiziţii intracomunitare, dacă furnizorii provin din ţări ale Uniunii Europene.

Aceste aspecte particulare sunt determinate de faptul că sumele înscrise în facturile furnizorilor sunt exprimate în alte monede decât cea naţională, fapt pentru care este necesară transformarea lor în lei. Pentru aceasta se impune ca, pentru tranzacţiile efectuate în valută, să fie respectate reglementările contabile naţionale care precizează faptul că *„în cazul bunurilor achiziţionate însoţite de factură sau de aviz de însoţire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepţiei bunurilor”*.[45] Aceste elemente sunt importante în vederea stabilirii preţului de cumpărare facturat de furnizorul extern, care trebuie exprimat în moneda naţională, la care se adaugă, după caz, şi celelalte componente ale costului de achiziţie cum ar fi: taxe vamale, comisioane vamale, cheltuieli de transport etc.

Tot în acest context, trebuie reţinut şi faptul că eventualele diferenţe ulterioare de curs valutar nu trebuie să afecteze costul de achiziţie, ci trebuie recunoscute ca şi cheltuieli sau venituri ale perioadei, atunci când se constată.

Exemplu: O societate comercială achiziţionează mărfuri din import referitor la care se cunosc următoarele informaţii: preţul facturat de furnizor 20.000 USD, cursul de schimb aplicabil la data recepţiei 3,5 lei/USD, taxă vamală 7.000 lei, comision vamal 350 lei, cheltuieli de transport pe parcurs intern 2.300 lei, cheltuieli de manipulare 300 lei, prima de asigurare a mărfurilor 900 lei, reducere comercială primită 260 lei, diferenţe de curs valutar rezultate din plata furnizorului extern 535 lei.

Nr. crt.	Elemente	Valoare
1.	Preţ de achiziţie (20.000 USD x 3,5 lei/USD)	70.000
2.	Taxa vamală	7.000
3.	Comision vamal	350
4.	Cheltuieli de transport pe parcurs intern	2.300
5.	Cheltuieli de manipulare	300
6.	Prima de asigurare	900
7.	Reducere comercială	- 260
8.	**Cost de achiziţie** (1+2+3+4+5+6-7)	80.590

Pe de altă parte, o atenţie deosebită trebuie acordată diferenţelor de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor şi creanţelor în valută la cursuri diferite de cele la care au fost înregistrate iniţial, sub aspectul cuantumului şi momentului la care trebuie înregistrate.

În acest caz se va ţine seama de regulile statuate de reglementările contabile aplicabile, potrivit cărora dacă decontarea datoriilor sau creanţelor în valută se produce în aceeaşi lună în care au fost înregistrate, întreaga diferenţă de curs valutar, favorabilă sau nefavorabilă, trebuie recunoscută în acea lună.

Dacă datoriile sau creanţele în valută sunt decontate într-o lună ulterioară celei în care au survenit, diferenţele de curs valutar trebuie recunoscute în fiecare lună, ţinând seama de modificarea cursului de schimb apărută în cadrul fiecărei luni, până la momentul decontării. La sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, datoriile şi creanţele în valută se evaluează la cursul de schimb comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii în cauză.

Stocurile obţinute din producţie proprie sau din prelucrare, care ulterior pot fi comercializate inclusiv ca mărfuri prin magazine proprii de desfacere, cum sunt: produsele finite, semifabricatele, materialele de natura obiectelor de inventar,

[45] Punctul 184 (4) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr.766 bis / 2009.

ambalajele ş.a., se evaluează la **costul de producţie**, care se stabileşte prin însumarea următoarelor cheltuieli directe şi indirecte:

- costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor directe;
- energie consumată în scopuri tehnologice;
- manoperă directă;
- alte cheltuieli directe de producţie;
- costul proiectării produselor;
- cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acesteia.

În cazul prestatorilor de servicii costul stocurilor cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

În costul de producţie poate fi inclusă o proporţie rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producţie. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul şi forma dorite.

În componenţa costului de producţie sau de prelucrare **nu este permisă** includerea următoarelor categorii de cheltuieli (care vor fi recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei în care au survenit):

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia celor care sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- regiile (cheltuielile) generate de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului, care se recunoaşte drept cheltuială în perioada în care a apărut (alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacităţii normale de producţie).[46]

Totodată, trebuie reţinut şi faptul că pot fi incluse în costul de producţie şi costurile îndatorării (dobânzile aferente capitalului împrumutat pentru finanţarea producţiei şi comisioanele aferente împrumuturilor contractate) cu condiţia să fie direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de fabricaţie.

Cu toate acestea, aşa cum a fost menţionat anterior, întrucât stocurile care sunt fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de fabricaţie, costul îndatorării nu trebuie să fie încorporat în costul de producţie aferent acestora.

În activitatea de producţie este permis a fi utilizată şi **metoda costului standard**, când se au în vedere nivelurile normate ale materialelor şi

[46] Regia fixă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei, cum sunt: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, precum şi costurile cu conducerea şi administrarea secţiilor.

consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Nivelurile luate în calcul se impune a fi revizuite periodic şi ajustate, atunci când este justificat.

Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie necesită a fi înregistrate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activelor respective.

Referitor la costul de producţie al stocurilor obţinute din activitatea proprie, facem precizarea că poate sta la baza determinării valorii contabile de intrare a mărfurilor, în condiţiile efectuării unui transfer gestionar al elementelor de natura produselor finite, semifabricatelor, materialelor de natura obiectelor de inventar ş.a, către magazinele proprii prin intermediul cărora urmează a se realiza vânzarea.

În comerţul cu amănuntul se poate utiliza **metoda preţului cu amănuntul,** pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. În acest caz, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea din preţul de vânzare al stocurilor a marjei brute (adaos comercial).

În ceea ce priveşte **stocurile intrate în gestiune cu ocazia asocierii** se reţine că evaluarea se face la **valoarea de aport**, considerată valoare justă, avându-se în vedere, totodată, acordul părţilor, aportor şi entitatea la care se subscriu părţi sociale sau acţiuni în natură.

Pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit (prin donaţie) sau **constatate plus la inventariere** se practică **valoarea actuală sau justă**, făcându-se estimarea acesteia în funcţie de preţul pieţei şi starea activelor circulante materiale dobândite.

2. Cu ocazia inventarierii se determină **valoarea de inventar sau actuală**, care este o valoare ce se estimează în funcţie de preţul pieţei şi utilitatea bunului în cadrul entităţii.

Valoarea actuală sau de inventar aferentă mărfurilor şi ambalajelor se determină prin utilizarea unor elemente specifice naturii bunului, dintre care se amintesc: preţul pieţei, preţul practicat la bursa de mărfuri, indici specifici etc. Trebuie menţionat şi faptul că în cazul mărfurilor se ţine seama de preţul de vânzare care este diminuat cu cheltuielile necesare comercializării lor şi anume: cheltuieli de transport, pierderi normale pe timpul depozitării, transportului şi vânzării, cheltuieli în perioada de garanţie ş.a.

Întocmirea situaţiilor financiare impune determinarea **valorii bilanţiere** aferentă mărfurilor, ambalajelor materialelor consumabile sau materialelor de natura obiectelor de inventar, care se stabileşte la închiderea exerciţiului, prin compararea valorii de intrare cu valoarea actuală sau de inventar, operaţie în urma căreia se pot constata diferenţe în plus sau în minus, după cum valoarea de intrare este mai mică şi, respectiv, mai mare.

Diferenţele constatate în plus (valoarea de inventar mai mare) nu se înregistrează în contabilitate, iar bunurile respective se înscriu în bilanţ la valoarea de intrare.

Diferenţele constatate în minus (valoarea de inventar, deci cea care se poate obţine prin utilizare sau vânzare, mai mică) se soluţionează prin includerea în cheltuieli şi constituirea de ajustări pentru depreciere până la nivelul valorii

realizabile nete. Această valoare reprezintă, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate necesare vânzării.

Elementele la care s-au constatat diferenţe în minus rămân înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare, iar în bilanţ se evaluează la valoarea de inventar, denumită şi valoare netă. Altfel spus, prin deducerea din valoarea de intrare a valorii deprecierilor pentru care s-au calculat şi înregistrat ajustări se obţine valoarea de inventar (netă) care se înscrie în bilanţ, împreună cu diferenţele de preţ aferente, atunci când este cazul.

Valoarea bilanţieră sau de închidere a exerciţiului asigură utilizarea valorii de intrare şi a principiului prudenţei, în sensul înregistrării în contabilitate numai a diferenţelor în minus, prin constituirea de ajustări pentru depreciere.

Exemplu: La sfârşitul anului N o societate comercială deţine mărfuri al căror cost de achiziţie a fost de 80.000 lei. Potrivit estimărilor realizate de către societate se concluzionează că mărfurile se pot vinde la preţul de 75.000 lei, cheltuielile ocazionate de vânzare ridicându-se la nivelul sumei de 5.000 lei. La sfârşitul anului N+1, preţul de vânzare pe care societatea îl estimează pentru aceste mărfuri este de 97.000 lei, în timp ce costurile aferente vânzării se consideră a fi egale cu suma de 6.000 lei.

La sfârşitul anului N se determină valoarea realizabilă netă şi se compară cu valoarea de intrare (costul) a mărfurilor:

Valoarea de intrare = 80.000 lei;

Valoarea realizabilă netă = 75.000 – 5.000 = 70.000 lei;

Valoarea de intrare > valoarea realizabilă netă, de unde rezultă că este necesară înregistrarea unei ajustări pentru deprecierea stocului de marfă egală cu diferenţa între cele două valori, deci 10.000 lei.

La sfârşitul anului N+1 în urma comparaţiei dintre cele două valori se constată:

Valoarea de intrare = 80.000 lei;

Valoarea realizabilă netă = 97.000 – 6.000 = 91.000 lei;

Valoarea de intrare < valoarea realizabilă netă, de unde rezultă că este necesară reluarea (anularea) ajustării pentru depreciere înregistrată la sfârşitul anului precedent, fără a mai contabiliza plusul de valoare de 91.000 – 80.000 = 11.000 lei.

3. Ca regulă de principiu, **valoarea de ieşire din gestiune** se foloseşte pentru înregistrarea în contabilitate a diminuărilor care se produc în masa activelor circulante materiale ca urmare a consumului, vânzării, distrugerii, lipsei în gestiune ş.a., **această valoare fiind cea de intrare**, existentă în evidenţă la data ieşirii din evidenţă.

Pe de altă parte, reglementările în vigoare recomandă ca pentru stocurile care nu sunt de obicei fungibile[47] şi pentru bunurile sau serviciile produse şi destinate unor comenzi distincte, costul să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

[47] Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest procedeu nu poate fi însă utilizat în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care, de regulă, sunt fungibile.

Prin urmare, la ieşirea din gestiune a stocurilor fungibile (confundabile), reglementările contabile în vigoare recomandă următoarele metode de evaluare:

– metoda costului mediu ponderat (CMP);

– metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO);

– metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO).

Metoda costului mediu ponderat (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei.

Costul mediu ponderat unitar se calculează fie după fiecare intrare (recepţie), fie periodic, numai la sfârşitul lunii, în vederea evaluării într-o singură operaţie a tuturor ieşirilor efectuate în cursul acelei perioade de gestiune, cu precizarea că perioada pentru care se efectuează calculul nu trebuie să depăşească durat medie de stocare.

Costul unitar mediu ponderat se determină prin raportarea valorii totale a stocului iniţial cumulată cu valoarea intrărilor la cantitatea existentă în stocul iniţial cumulată cu cantitatea sau cantităţile intrate, după caz. Soldul iniţial şi, de asemenea, stocul iniţial sunt cele stabilite după operaţia precedentă de intrare sau cele de la începutul lunii, după cum costul mediu ponderat se determină în urma fiecărei operaţii de intrare şi, respectiv, lunar.

Tabelul nr. 2.1. Metoda costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare

Data	Explicaţii	Intrări	CMP	
			Ieşiri	Stoc final
01.07	Stoc iniţial	10 buc. x 50 lei = 500 lei	-	10 buc x 50 lei = 500 lei
04.07	Achiziţie	20 buc x 53 lei = 1.060 lei	-	30 buc. x 52 lei* = 1.560 lei
17.07	Vânzare (15 buc.)	-	15 buc. x 52 lei = 780 lei	15 buc. x 52 lei = 780 lei
21.07	Achiziţie	15 buc. x 55 lei = 825 lei	-	30 buc. x 53,5 lei** = 1.605 lei
23.07	Vânzare (21 buc.)	-	21buc. x 53,5 lei = 1.123,5 lei	9 buc. x 53,5 = 481,5 lei
26.07	Achiziţie	11 buc. x 57 lei = 627 lei	-	20 buc. x 55,425 lei*** = 1.108,5 lei
29.07	Vânzare (10 buc.)	-	10 buc. x 55,425 lei = 554,25 lei	10 buc. x 55,425 lei = 554,25 lei
31.07	Stoc final	-	-	10 buc. x 55,425 lei = 554,25 lei

*CMP la 04.07 = (500 lei + 1060 lei) / (10 buc + 20 buc) = 52 lei;

**CMP la 21.07 = (782 lei + 825 lei) / (15 buc + 15 buc) = 53,5 lei;

***CMP la 26.07 = (481,5 lei + 627 lei) / (9 buc + 11 buc) = 55,425 lei.

Tabelul nr. 2.2. Metoda costului mediu ponderat calculat periodic

Data	Explicaţii	Intrări	CMP	
			Ieşiri	Stoc final
01.07	Stoc iniţial	10 buc. x 50 lei = 500 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei
04.07	Achiziţie	20 buc. x 53 lei = 1.060 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 20 buc x 53 lei = 1.060 lei
17.07	-	-	-	-
21.07	Achiziţie	15 buc. x 55 lei = 825 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 20 buc x 53 lei = 1.060 lei 15 buc. x 55 lei = 825 lei
23.07	-	-	-	-
26.07	Achiziţie	11 buc. x 57 lei = 627 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 20 buc x 53 lei = 1.060 lei 15 buc. x 55 lei = 825 lei 11 buc. x 57 lei = 627 lei
29.07	-	-		-
31.07	Vânzări (46 buc.)	56 bucăţi intrate, inclusiv stocul iniţial	46 buc. x 53,79* lei = 2.474,34 lei	10 buc. x 53,79 lei = 537,90 lei

* CMP la 31.07 = (500 + 1.060 + 825 + 627) / (10 + 20 + 15 + 11) = 53,79 lei / bucată

Metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO) constă în aceea că bunurile care ies din gestiune se evaluează la costul sau valoarea de intrare (de achiziţie sau de producţie) aferent primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării primului lot, bunurile care ies din gestiune se evaluează la costul de intrare aferent lotului următor ş.a.m.d., în ordine cronologică.

Tabelul nr. 2.3. Metoda primei intrări-primei ieşiri

Data	Explicaţii	Intrări	FIFO	
			Ieşiri	Stoc final
01.07	Stoc iniţial	10 buc. x 50 lei = 500 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei
04.07	Achiziţie	20 buc. x 53 lei = 1060	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 20 buc. x 53 lei = 1060 lei
17.07	Vânzare (15 buc.)	-	10 buc. x 50 lei =500 lei 5 buc. x 53 lei = 265 lei	15 buc. x 53 lei = 795 lei
21.07	Achiziţie	15 buc. x 55 lei = 825 lei	-	15 buc. x 53 lei = 795 lei 15 buc. x 55 lei = 825 lei
23.07	Vânzare (21 buc.)	-	15 buc x 53 lei = 795 lei 6 buc. x 55 lei = 330 lei	9 buc. x 55 lei = 495 lei
26.07	Achiziţie	11 buc. x 57 lei = 627 lei	-	9 buc. x 55 lei = 495 lei 11 buc. x 57 lei = 627 lei
29.07	Vânzare (10 buc.)	-	9 buc. x 55 lei = 495 lei 1 buc. x 57 lei = 57 lei	10 buc. x 57 lei = 570 lei
31.07	Stoc final	-	-	10 buc. x 57 lei = 570 lei

Metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO) constă în evaluarea bunurilor eliberate (ieşite) din stoc la costul de achiziţie sau de producţie, după caz, al ultimei

intrări (ultimului lot intrat în gestiune). Pe măsura epuizării acestui ultim lot, bunurile ce se eliberează din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie aferent penultimului lot aprovizionat ş.a.m.d., în ordinea inversă a intrărilor în gestiune.

Tabelul nr. 2.4. Metoda ultimei intrări-primei ieşiri

Data	Explicaţii	Intrări	LIFO	
			Ieşiri	Stoc final
01.07	Stoc iniţial	10 buc. x 50 lei = 500 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei
04.07	Achiziţie	20 buc. x 53 lei = 1060 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 20 buc. x 53 lei = 1060 lei
17.07	Vânzare (15 buc.)	-	15 buc x 53 lei = 795 lei	10 buc. x 50 lei = 500 lei 5 buc. x 53 lei = 265 lei
21.07	Achiziţie	15 buc. x 55 lei = 825 lei	-	10 buc. x 50 lei = 500 lei 5 buc. x 53 lei = 265 lei 15 buc. x 55 lei = 825 lei
23.07	Vânzare (21 buc.)	-	15 buc x 55 lei = 825 lei 5 buc x 53 lei = 265 lei 1 buc x 50 lei = 50 lei	9 buc. x 50 lei = 450 lei
26.07	Achiziţie	11 buc. x 57 lei = 627 lei	-	9 buc. x 50 lei = 450 lei 11 buc. x 57 lei = 627 lei
29.07	Vânzare (10 buc.)	-	10 buc x 57 lei = 570 lei	9 buc. x 50 lei = 450 lei 1 buc. x 57 lei = 57 lei
31.07	Stoc final	-	-	9 buc. x 50 lei = 450 lei 1 buc. x 57 lei = 57 lei

Din exemplele prezentate se desprinde concluzia că metoda de evaluare la ieşire influenţează atât valoarea stocului final, cât şi mărimea cheltuielilor recunoscute cu ocazia scăderii din evidenţă a stocurilor.

Prin recurs la cadrul normativ în vigoare menţionăm faptul că metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă de la un exerciţiu la altul, însă, pe de altă parte, trebuie reţinută şi posibilitatea schimbării metodei utilizate cu condiţia motivării deciziei şi prezentării efectelor acestei schimbări asupra rezultatelor.

2.4. Particularităţi ale sistemului de conturi specifice unităţilor din comerţ şi alimentaţie publică

Între obligaţiile esenţiale ce revin entităţilor economice în ceea ce priveşte organizarea contabilităţii financiare, prevăzute în reglementările contabile aplicabile, se înscrie şi existenţa înregistrărilor contabile pentru deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi pentru operaţiunile economice efectuate.

Contabilizarea propriu-zisă a operaţiunilor care se încadrează în categoria celor specifice unităţilor din comerţ, turism şi alimentaţie publică, datorită

complexității pe care acestea o prezintă, se organizează cu ajutorul unui număr apreciabil de conturi sintetice.

Analiza acestora[48], în cele ce urmează, se va realiza având în vedere trei categorii de active circulante materiale care sunt întâlnite cu precădere în domeniile de activate vizate, astfel: mărfuri, ambalaje și produse.

Contabilitatea mărfurilor se organizează cu ajutorul următoarelor conturi sintetice de gradul I:

371	„Mărfuri"
378	„Diferențe de preț la mărfuri"
707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"
607	„Cheltuieli privind mărfurile"
397	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"

Contul 371 „Mărfuri" are funcție contabilă de activ și reflectă în debit și, de asemenea, în credit, prețul de înregistrare aferent atât mărfurilor intrate și, respectiv, ieșite în și din gestiune, cât și al celor reflectate numai scriptic ca intrări și ieșiri.

Principalele corespondențe ale acestui cont sunt prezentate sintetizat în continuare.

371 „Mărfuri"

DEBIT	CREDIT
401"Furnizori", **408** "Furnizori – facturi nesosite" – achiziții de la terți, cu decontare ulterioară pentru care s-au primit facturi, respectiv pe baza avizului de însoțire a mărfii; **542**"Avansuri de trezorerie" – mărfuri achiziționate cu decontare imediată din avansuri de trezorerie; **327**"Mărfuri în curs de aprovizionare" – mărfuri care anterior erau în curs de aprovizionare, dar pentru care procesul de aprovizionare s-a încheiat între timp ca urmare a intrării lor în gestiune; **357**"Mărfuri aflate la terți" și **401**"Furnizori" – mărfuri reprimite de la terți, unde au fost trimise pentru păstrare sau custodie și, respectiv, cheltuielile de transport-aprovizionare și de prelucrare aferente; **345**„Produse finite" - transferul gestionar al produselor finite obținute din activitatea proprie, către magazinele proprii de prezentare și desfacere; **607**„Cheltuieli privind mărfurile" și **7582** „Venituri din donații primite" - mărfuri constatate în plus la inventariere și, respectiv, primite cu titlu gratuit; **446**„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" - taxe vamale aferente mărfurilor importate;	**607**"Cheltuieli privind mărfurile" – vânzări și lipsuri în gestiune **671**„Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare" – pierderi provocate de producerea unor evenimente extraordinare (incendii, inundații, cutremure etc.); **6582**„Donații acordate" – mărfuri acordate terților cu titlu gratuit; **357**„Mărfuri aflate la terți" – mărfuri trimise sau lăsate în păstrare sau în consignație la terți; **378**„Diferențe de preț la mărfuri" și **4428** „TVA neexigibilă" – adaosul comercial și TVA aferentă prețului cu amănuntul, corespunzătoare mărfurilor ieșite din gestiune;

[48] Potrivit OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr. 766 și 766 bis/2009.

371 „Mărfuri"

DEBIT	CREDIT
301„Materii prime", **302** „Materiale consumabile", **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar", **361** „Animale și păsări", **381** „Ambalaje" - transferul gestionar al activelor de această natură pentru a fi comercializate în starea în care au fost achiziționate (ca atare); **456**"Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" - valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor sau asociaților la capitalul social; **4511**„Decontări între entitățile afiliate" și **4531** „Decontări privind interesele de participare" - mărfuri achiziționate de la entități afiliate sau legate prin interese de participare; **481**„Decontări între unitate și subunități" și **482** „Decontări între subunități" - mărfuri primite de la unitate sau subunități; **378**„Diferențe de preț la mărfuri" și **4428** „TVA neexigibilă" - adaosul comercial și TVA aferentă prețului cu amănuntul corespunzătoare intrărilor în gestiune; **211**„Terenuri" - terenuri folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării și reclasificate ca mărfuri	**481**„Decontări între unitate și subunități" și **482** „Decontări între subunități" – valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor livrate unității sau subunităților; **261**„Acțiuni deținute la entitățile afiliate", **263** „Interese de participare" și **265** „Alte titluri imobilizate" - valoarea mărfurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora.

Soldul contului 371 „Mărfuri" poate fi **debitor**, reprezentând prețul de înregistrare (costul efectiv de achiziție, prețul prestabilit sau prețul de vânzare cu amănuntul sau en gros) aferent mărfurilor existente în gestiune la sfârșitul perioadei de gestiune.

În cadrul entităților cu amănuntul, evidența analitică a mărfurilor este necesar să se organizeze global valoric pe locații de desfacere en detail și la nivelul depozitelor sau gestiunilor de vânzare en gros, iar pentru acestea din urmă să fie condusă, în plus, evidența cantitativ-valorică pe feluri sau articole de mărfuri.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri", după conținutul economic este rectificativ (de corectare a valorii mărfurilor), iar din punct de vedere al funcției contabile este **bifuncțional**, iar conținutul lui este influențat de prețul de înregistrare utilizat pentru mărfuri.

Funcțiunea contabilă a acestui cont fiind influențată de prețul de înregistrare utilizat pentru evidența mărfurilor, vom avea în vedere două situații, astfel:

A. Atunci când entitatea utilizează ca preț de evidență **prețul standard (prestabilit)**, contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" funcționează ca un cont **bifuncțional**, care reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile, după caz, existente între prețul de evidență și costul de achiziție;

B. În cazul în care **prețul de înregistrare este cel de vânzare cu amănuntul sau en gros**, contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" funcționează ca un cont de

pasiv şi reflectă numai adaosul comercial, pentru mărfurile aprovizionate, şi respectiv ieşite din gestiune.

A. În primul caz, contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" prezintă corespondenţele ce se prezintă în cele ce urmează.

În debit reflectă:

- prin creditul conturilor 401 „Furnizori", 408 „Furnizori-facturi nesosite" sau 542 „Avansuri de trezorerie", diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (cost de achiziţie mai mare decât preţul standard) aferente mărfurilor achiziţionate cu decontare ulterioară, respectiv cu decontare imediată;
- prin creditul conturilor 607 „Cheltuieli privind mărfurile", 6582 „Donaţii acordate" sau 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare", după caz, diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare, lipsă la inventar, donate sau distruse.

În credit înregistrează:

- prin debitul contului 371 „Mărfuri", diferenţele de preţ în minus sau favorabile (cost de achiziţie mai mic decât preţul standard) aferente mărfurilor intrate în gestiune;
- prin debitul conturilor 607 „Cheltuieli privind mărfurile", 6582 „Donaţii acordate" sau 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare", după caz, diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare, lipsă la inventar, donate sau distruse.

Sumele care reprezintă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile aferente mărfurilor ieşite din gestiune, care se înscriu în debitul, respectiv în creditul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" se stabilesc pe bază de coeficient mediu (K), care se calculează cu sume cumulate de la începutul anului aşa cum se prezintă în continuare.

$$K = \frac{\text{Sold iniţial al contului 378} + \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor de mărfuri în cursul perioadei, cumulat de la începutul exerciţiului}}{\text{Sold iniţial al contului 371 la preţ de înregistrare} + \text{Intrări de mărfuri în cursul perioadei la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul exerciţiului}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea mărfurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare de cheltuieli în care au fost evidenţiate iniţial mărfurile ieşite din gestiune.

Soldul contului, în această variantă, poate fi debitor sau creditor şi reprezintă diferenţele nefavorabile sau favorabile de preţ aferente mărfurilor existente în stoc.

B. În cea de a doua situaţie, contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" înregistrează **în credit** adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, în corespondenţă cu debitul contului 371 „Mărfuri", iar **în debit** se reflectă adaosul comercial corespunzător mărfurilor ieşite din evidenţă, în corespondenţă cu creditul contului 371 „Mărfuri", adaos care se determină pe bază de coeficient mediu de

repartizare (K), ce se calculează, prin utilizarea datelor cumulate de la începutul anului (total sume din balanţa de verificare), după formula:

$$K = \frac{SIC\ 378 + RC\ 378}{(SID\ 371 - SIC\ 4428) + (RD\ 371 - RC\ 4428)} \times 100$$

în care: SIC/SID = sold iniţial creditor/debitor;
RC/RD = rulaj creditor/debitor.

Totodată, este necesar să se aibă în vedere aspectele ce se prezintă în continuare.

- atunci când preţul de evidenţă este cel de vânzare, inclusiv TVA, datele privind contul de mărfuri, de la numitorul fracţiei, aşa cum rezultă şi din formula prezentată anterior, nu conţin TVA.
- coeficientul astfel determinat se înmulţeşte cu valoarea mărfurilor existente în stoc, evaluate la preţul de vânzare cu amănuntul, exclusiv TVA neexigibilă, stabilindu-se adaosul comercial aferent acestor mărfuri, sumă ce va constitui soldul creditor, de la finele lunii, al contului de diferenţe de preţ. Suma astfel calculată, se scade din soldul creditor al contului 378, existent înainte de operaţiunea de repartizare, stabilindu-se adaosul comercial aferent mărfurilor vândute.

La entităţile neplătitoare de TVA, acest impozit indirect aferent mărfurilor aprovizionate de la terţii plătitori de TVA se include în costul de achiziţie al mărfurilor, iar cu prilejul descărcării gestiunii pentru mărfurile ieşite din evidenţă nu se mai are în vedere această taxă, atât sub aspectul determinării coeficientului de repartizare al adaosului comercial, cât şi în ceea ce priveşte utilizarea contului 4428 „TVA neexigibilă".

Soldul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", în acest caz, este creditor şi reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune, care se stabileşte aşa cum s-a prezentat anterior.

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" permite reflectarea contabilă a veniturilor obţinute din vânzarea mărfurilor, ca urmare a **creditării sale** în corespondenţă cu debitul următoarelor conturi:

- 4111 „Clienţi" sau 418 „Clienţi-facturi de întocmit", pentru a înregistra preţul de vânzare al mărfurilor livrate clienţilor pe bază de factură, respectiv pe baza avizului de însoţire a mărfii;
- 5311 „Casa în lei", cu sumele încasate direct în numerar din vânzarea mărfurilor;
- 4511 „Decontări între entităţile afiliate" şi 4531 „Decontări privind interesele de participare", cu sumele cuvenite din vânzări către entităţi afiliate sau legate prin interese de participare.

La sfârşitul fiecărei perioade de gestiune contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" se **debitează**, cu ocazia transferării integrale a veniturilor înregistrate asupra contului de rezultate, în corespondenţă cu creditul contului 121 „Profit sau pierdere". În urma acestei operaţiuni contul analizat nu prezintă sold la finele perioadelor de gestiune.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" asigură reflectarea cheltuielilor rezultate ca urmare a scoaterii din evidenţă a mărfurilor, **debitându-se** în corespondenţă cu creditul conturilor care indică modalitatea prin care s-a produs ieşirea din gestiune:

- 371 „Mărfuri", cu valoarea mărfurilor scoase din gestiune ca urmare a vânzării, constatării lipsei la inventar sau deprecierii ireversibile;
- 357 „Mărfuri aflate la terţi", cu valoarea mărfurilor aflate la terţi pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar;
- 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare", cu valoarea mărfurilor a căror situaţie a fost între timp clarificată, concluzionându-se existenţa unor lipsuri la inventar.

O excepţie de la cele prezentate anterior o reprezintă corespondenţa contului analizat cu creditul contului 401 „Furnizori", pentru a evidenţia mărfurile achiziţionate în cazul utilizării metodei inventarului intermitent

La finele perioadelor de gestiune contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" **se creditează**, cu ocazia transferării integrale a cheltuielilor înregistrate asupra contului de rezultate, în corespondenţă cu debitul contului 121 „Profit sau pierdere". În urma acestei operaţiuni contul analizat nu prezintă sold la finele perioadelor de gestiune.

În ceea ce priveşte organizarea contabilităţii mărfurilor se reţine şi faptul că la inventarierea anuală se poate constata deprecierea unora dintre ele, cum este cazul celor lent şi greu vandabile, stabilindu-se o valoare de utilitate mai mică decât costul efectiv de achiziţie. Pentru diferenţa de valoare în minus se constituie ajustări, care se înregistrează **în creditul** contului **397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"**, în corespondenţă cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante".

Contul 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" **se debitează** în exerciţiile care urmează celui în care s-a creditat, în măsura ieşirii din patrimoniu a mărfurilor pentru care s-au constituit ajustările sau în cazul în care deprecierea nu s-a produs sau a fost mai mică decât cea preconizată, creditându-se contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante".

Soldul contului analizat poate fi creditor atunci când entitatea are în stoc mărfuri depreciate pentru care a constituit ajustări.

Pentru **organizarea contabilităţii ambalajelor** de transport sau de circulaţie se utilizează un ansamblu de conturi, aşa cum rezultă din tabelul de mai jos.

381	„Ambalaje"
388	„Diferenţe de preţ la ambalaje"
708	„Venituri din activităţi diverse"
608	„Cheltuieli privind ambalajele"
398	„Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"

Contul 381 „Ambalaje" are funcţie contabilă de activ şi reflectă în debit preţul de înregistrare aferent ambalajelor intrate în gestiune, iar în credit pe cel al ambalajelor scoase din evidenţă.

381 „Ambalaje"

DEBIT	CREDIT
401"Furnizori", **408** "Furnizori – facturi nesosite" – achiziţii de la terţi, cu decontare ulterioară pentru care s-au primit facturi, respectiv pe baza avizului de însoţire a mărfii; **542**"Avansuri de trezorerie" – ambalaje achiziţionate cu decontare imediată din avansuri de trezorerie; **328**"Ambalaje în curs de aprovizionare" – ambalaje care anterior erau în curs de aprovizionare, dar pentru care procesul de aprovizionare s-a încheiat între timp ca urmare a intrării lor în gestiune; **358**"Ambalaje aflate la terţi" şi **401**"Furnizori" – ambalaje reprimite de la terţi, unde au fost trimise pentru păstrare sau reparare şi cheltuielile de transport-aprovizionare şi de prelucrare aferente; **345**"Produse finite" – ambalaje realizate din producţie proprie şi reţinute ca atare; **608**„Cheltuieli privind ambalajele" şi **7582** „Venituri din donaţii primite" - ambalaje constatate în plus la inventariere şi, respectiv, primite cu titlu gratuit; **446**„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" - taxe vamale aferente ambalajelor importate; **456**"Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" - aportul în natură al acţionarilor sau asociaţilor la capitalul social; **4511**„Decontări între entităţile afiliate" şi **4531** „Decontări privind interesele de participare" - ambalaje achiziţionate de la entităţi afiliate sau legate prin interese de participare; **481**„Decontări între unitate şi subunităţi" şi **482** „Decontări între subunităţi" - ambalaje primite de la unitate sau subunităţi; **388**„Diferenţe de preţ la ambalaje" – diferenţe favorabile aferente ambalajelor intrate în gestiune (dacă se utilizează preţul prestabilit ca preţ de evidenţă); **409**"Furnizori-debitori" – ambalaje care circulă în sistem de restituire directă, dar nerestituite furnizorilor şi reţinute în stoc.	**608**"Cheltuieli privind ambalajele" – vânzări şi lipsuri în gestiune; **671**„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare" – pierderi provocate de producerea unor evenimente extraordinare (incendii, inundaţii, cutremure etc.); **6582**„Donaţii acordate" – ambalaje acordate terţilor cu titlu gratuit; **358**„Ambalaje aflate la terţi" – ambalaje trimise pentru a fi reparate sau lăsate în păstrare la terţi; **481**„Decontări între unitate şi subunităţi" şi **482** „Decontări între subunităţi" – valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor livrate unităţii sau subunităţilor; **371**"Mărfuri" – valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute ca atare.

Soldul contului 381 „Ambalaje" poate fi **debitor**, reprezentând preţul de înregistrare (costul efectiv de achiziţie sau preţul prestabilit) aferent ambalajelor existente în gestiune.

Folosirea costului efectiv de achiziţie constă în evaluarea ambalajelor şi, implicit, a operaţiilor de intrări şi ieşiri în şi din gestiune la costul efectiv de intrare în evidenţă, care, în perioada actuală, este fluctuant, fapt ce creează anumite dificultăţi în ceea ce priveşte evaluarea ieşirilor din gestiune.

În cazul adoptării costului amintit ca preţ de înregistrare este justificată utilizarea în cadrul contului 381 „Ambalaje" a două conturi analitice, unul pentru

preţul de facturare sau de cumpărare şi celălalt pentru cheltuielile de transport-aprovizionare, ambele cu funcţia contabilă de activ.

Pentru contul analitic privind cheltuielile de transport - aprovizionare este caracteristic faptul că la sfârşitul fiecărei luni, pentru ambalajele vândute şi, de asemenea, ieşite din gestiune cu alte destinaţii, se efectuează operaţia de repartizare a cheltuielilor colectate, calculându-se coeficientul mediu de repartizare.

Folosirea costului prestabilit ca preţ de evidenţă a ambalajelor presupune, în plus, şi utilizarea contului **388 „Diferenţe de preţ la ambalaje"**, care funcţionează similar contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", atunci când se adoptă ca preţ de evidenţă preţul standard, sau a celorlalte conturi de diferenţe de preţ.

În acest caz, la sfârşitul fiecărei luni, pentru ambalajele vândute şi, de asemenea, ieşite din gestiune cu alte destinaţii, se efectuează operaţia de repartizare a diferenţelor de preţ, calculându-se coeficientul mediu de repartizare, aşa cum s-a explicat şi în cazul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri".

Pentru evidenţa veniturilor din valorificarea ambalajelor entităţile pot utiliza contul **708 „Venituri din activităţi diverse"**, care **se creditează** pe de o parte, cu valoarea ambalajelor vândute pe bază de factură sau aviz de însoţire a mărfii, pentru care decontarea este imediată sau ulterioară, în corespondenţă cu debitul conturilor 5311 „Casa în lei", 4111 „Clienţi" sau 418 „Clienţi – facturi de întocmit", după caz, iar pe de altă parte, pentru a reflecta valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire reţinute de clienţi, în corespondenţă cu debitul contului 419 „Clienţi - creditori".

Ca şi celelalte conturi de venituri, la sfârşitul perioadelor de gestiune, contul 708 „Venituri din activităţi diverse" **se debitează**, cu ocazia transferării integrale a veniturilor înregistrate asupra contului de rezultate, astfel încât nu prezintă sold.

Contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele" asigură reflectarea cheltuielilor rezultate ca urmare a scoaterii din evidenţă a ambalajelor, **debitându-se** în corespondenţă cu creditul conturilor care indică modalitatea prin care s-a produs această operaţiune:

- 381 „Ambalaje", cu valoarea ambalajelor scoase din gestiune ca urmare a vânzării sau constatate lipsă la inventar;
- 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje", pentru diferenţele de preţ nefavorabile aferente ambalajelor care au ieşit din evidenţă ca urmare a vânzării sau lipsei la inventar, în condiţiile în care se utilizează ca preţ de evidenţă preţul standard;
- 358 „Ambalaje aflate la terţi", cu valoarea ambalajelor aflate în consignaţie la terţi pentru care au fost emise documentele de vânzare;
- 409 „Furnizori - debitori", cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate;
- 473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare", cu valoarea ambalajelor a căror situaţie a fost între timp clarificată, concluzionându-se existenţa unor lipsuri la inventar.

În cazul în care se utilizează ca metodă de organizare a contabilităţii sintetice metoda inventarului intermitent, contul analizat se mai debitează şi în corespondenţă cu contului 401 „Furnizori", pentru a evidenţia ambalajele achiziţionate.

La finele perioadelor de gestiune contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele" **se creditează**, cu ocazia transferării integrale a cheltuielilor înregistrate asupra contului de rezultate, în corespondenţă cu debitul contului 121 „Profit sau pierdere". În urma acestei operaţiuni contul analizat nu prezintă sold.

Pentru organizarea contabilităţii ambalajelor se poate utiliza, atunci când este cazul, şi contul **398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"**, cu funcţia contabilă de pasiv.

În credit reflectă, de regulă, la sfârşitul anului, după efectuarea inventarierii, valoarea deprecierii ambalajelor existente în stoc, prin corespondenţă cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante".

Se debitează în exerciţiile ce urmează celui în care a fost creditat, în măsura lipsirii din evidenţă a ambalajelor pentru care s-au constituit ajustările sau în cazul în care deprecierea nu s-a produs sau a fost mai mică decât cea preconizată, creditându-se contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante".

Soldul contului analizat reprezintă ajustările existente la sfârşitul perioadei de gestiune sau anului financiar şi disponibile pentru exerciţiul următor.

Totodată, se reţine că entităţile cu volum redus de activitate, inclusiv stocuri mici de mărfuri şi ambalaje, pot adopta **metoda inventarului intermitent**, situaţie în care conturile **371 „Mărfuri"** şi **381 „Ambalaje"** se utilizează numai la începutul şi la sfârşitul fiecărei luni. sau altei perioade de gestiune.

În prima zi a perioadei de referinţă cele două conturi **se creditează** cu valoarea totală a mărfurilor şi ambalajelor de transport sau de circulaţie existente în stoc la sfârşitul perioadei anterioare sau altfel spus cu soldul debitor pe care-l prezintă conturile în cauză, prin debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile", respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele".

În ultima zi a perioadei de referinţă **se debitează** cu valoarea, la preţul de înregistrare, aferentă mărfurilor şi ambalajelor de transport sau de circulaţie existente în stoc şi stabilită pe bază de inventar, în corespondenţă cu creditul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile", respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele". Valoarea astfel înregistrată reprezintă soldul final debitor al contului de mărfuri sau a celui de ambalaje, sold care în prima zi a perioadei următoare se include în cheltuieli, aşa cum s-a prezentat anterior.

În urma acestei ultime înregistrări contabile, în conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile" şi 608 „Cheltuieli privind ambalajele" rămâne reflectată numai valoarea mărfurilor şi ambalajelor ieşite din gestiune.

Pentru toate mărfurile şi ambalajele ce se achiziţionează în cursul perioadei de gestiune este caracteristic faptul că se înregistrează direct în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile", şi respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele", prin corespondenţă cu creditul conturilor 401 „Furnizori", 542 „Avansuri de trezorerie" ş.a.

În afara ambalajelor de transport, o categorie distinctă o reprezintă cea a **ambalajelor care circulă în sistem de restituire directă**, în organizarea contabilităţii cărora identificăm anumite particularităţi care se explică prin următoarele:

- pentru asemenea livrări de ambalaje nu se evidenţiază venituri;
- în contabilitatea furnizorului se utilizează **contul 419 „Clienţi-creditori"**, care **se creditează** pentru ambalajele livrate şi **se debitează** pentru cele restituite de client;
- în contabilitatea clientului nu se încarcă gestiunea de ambalaje, ci se foloseşte **contul 409 „Furnizori-debitori"**, care se **debitează** cu valoarea ambalajelor primite de la furnizor odată cu mărfurile şi se **creditează**, ulterior, cu valoarea ambalajelor restituite acestei entităţi.

În altă ordine de idei, considerăm necesar să amintim şi faptul că în cazul anumitor entităţi care îşi desfăşoară activitatea în domeniul alimentaţiei publice, o particularitate o reprezintă faptul că acestora le este specifică, printre altele, producţia preparatelor culinare, respectiv a produselor specifice comercializate.

De aceea, unităţile de alimentaţie publică pot fi grupate în trei categorii, astfel:

- cele cărora le este specifică numai activitatea de producţie, cum este cazul anumitor laboratoare de cofetărie – patiserie sau carmangeriilor, ale căror produse sunt comercializate către consumatorii finali de către alte unităţi, proprii sau terţe;
- cele care îmbină activitatea de producţie cu cea de comercializare a produselor proprii şi a mărfurilor achiziţionate de la terţi, dintre care amintim cazul restaurantelor;
- cele cărora le este specifică numai activitatea de comercializare către consumatorii finali a produselor livrate de propriile unităţi sau de către terţi, cum este cazul cofetăriilor.

La entităţile cărora le este specifică activitatea de producţie, organizarea contabilităţii stocurilor rezultate din producţia proprie se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi specifice:

345	„Produse finite"
701	„Venituri din vânzarea produselor finite"
711	„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"
394	„Ajustări pentru deprecierea produselor"

Debitul contului **345 „Produse finite"** reflectă informaţii ce privesc intrarea stocurilor de produse în gestiunea entităţii, ca urmare a obţinerii din producţia proprie sau constatate plus la inventar, prin intermediul contului corespondent creditor 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse".

Creditul contului analizat oferă informaţii cu privire la ieşirile stocurilor de produse din gestiune, care sunt grupate pe destinaţii prin intermediul conturilor corespondente debitoare, astfel:

- 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse", pentru produsele scoase din evidenţă ca urmare a vânzării sau lipsei la inventar;

- 371 „Mărfuri", în cazul produselor ce urmează a fi vândute prin intermediul unităţilor proprii, pentru care s-a realizat transferul gestionar la gestiunea de mărfuri;
- 421 „Personal – salarii datorate", pentru produsele acordate salariaţilor ca plată în natură;
- 6582 „Donaţii acordate" şi 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare", pentru produsele acordate cu titlu gratuit, respectiv distruse ca urmare a producerii unor evenimente ce au caracter extraordinar.

Utilizarea contului **701 „Venituri din vânzarea produselor finite"** considerăm că este justificată în cazul vânzării producţiei proprii către terţe unităţi, care la rândul lor urmează să comercializeze aceste produse ca mărfuri.

În acest caz, contul în discuţie se va credita în corespondenţă cu debitul conturilor 4111 „Clienţi" sau 418 „Clienţi - facturi de întocmit", atunci când vânzarea s-a realizat pe credit comercial, pe baza facturii, respectiv a avizului de însoţire a mărfii sau 5311 „Casa în lei", dacă vânzarea produselor s-a efectuat cu încasarea contravalorii direct în numerar.

Reflectarea contabilă a veniturilor aferente activităţii de producţie a entităţilor din domeniul alimentaţiei publice se realizează utilizându-se contul **711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"**, care este bifuncţional sub aspectul funcţiei contabile.

În credit oferă informaţii cu privire la preţul de înregistrare aferent produselor obţinute din producţie proprie sau constate plus la inventariere, în corespondenţă cu debitul contului 345 „Produse finite", respectiv diferenţele de preţ nefavorabile (costul de producţie este mai mare decât cel de înregistrare), în corespondenţă cu debitul contul 348 „Diferenţe de preţ la produse".

În debit furnizează informaţii legate de valoarea producţiei obţinute şi stocate anterior, dar vândută sau constatată lipsă în gestiune cu prilejul inventarierii, precum şi diferenţele de preţ aferente, prin creditul conturilor 345 „Produse finite" şi respectiv 348 „Diferenţe de preţ la produse".

Soldul care se stabileşte la sfârşitul perioadei, creditor sau debitor, se transferă integral asupra contului de rezultate.

Literatura de specialitate[49] aduce în discuţie şi anumite opinii potrivit cărora, în cazul laboratoarelor de cofetărie şi patiserie, se poate renunţa la utilizarea conturilor 345 şi 711, *„...deoarece nu reflectă, de regulă, gestiuni reale, produsele de cofetărie şi patiserie fiind livrate direct din laborator, în stare proaspătă. Ca urmare, în contabilitatea financiară este necesară utilizarea, în principal a următoarelor conturi: 301 „Materii prime", 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale", 601 „Cheltuieli cu materiile prime", 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" şi conturile specifice înregistrării celorlalte cheltuieli (salarii, asigurări şi protecţie socială, servicii prestate de terţi etc.)"*.

[49] Dumitrana M. şi colectiv, *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 374.

În opinia noastră, acest punct de vedere reflectă situaţia specifică micilor laboratoare la care procesele de producţie şi comercializare nu sunt clar delimitate, în sensul că, de regulă, produsele sunt realizate şi vândute în acelaşi loc şi în aceeaşi zi în care sunt obţinute.

Pe de altă parte, considerăm că trebuie avută în vedere şi situaţia acelor laboratoare de cofetărie şi patiserie cu producţie mai importantă şi chiar a unor restaurante a căror activitate se desfăşoară inclusiv pe baza unor comenzi ferme primite anterior, a căror producţie este livrată fie unităţilor proprii de desfacere, fie unor unităţi terţe, caz în care utilizarea conturilor specifice activităţii de producţie este justificată.

Organizarea contabilităţii produselor ocazionează, de asemenea, utilizarea contului **394 „Ajustări pentru deprecierea produselor"**, al cărui **credit** oferă informaţii cu privire la diferenţa de valoare în minus, stabilită cu prilejul inventarierii anuale, între valoarea de utilitate (mai mică) şi costul de producţie, prin corespondenţă cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante".

Debitul contului 394 oglindeşte informaţii ce privesc reluarea la venituri a sumelor înregistrate anterior in creditul contului, în exerciţiile următoare, atunci când se constată ca deprecierea nu se produce sau este inferioara celei preconizate, precum şi în cazul în care produsele pentru care s-a constituit ajustarea au ieşit din patrimoniu, creditându-se contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante".

Capitolul 3

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR DE COMERŢ INTERN

3.1. Contabilitatea mărfurilor în condiţiile utilizării metodei inventarului permanent

3.1.1. Contabilitatea mărfurilor în condiţiile utilizării costului de achiziţie

Evidenţa mărfurilor la cost efectiv de achiziţie se recomandă în cazul entităţilor a căror activitate se caracterizează prin următoarele trăsături:

- comercializează relativ puţine sortimente de mărfuri;
- frecvenţa operaţiunilor de intrare-ieşire în şi din gestiune este redusă;
- achiziţiile şi vânzările se produc în cantităţi mari;
- evidenţa analitică a mărfurilor se organizează prin metoda cantitativ-valorică pe sortimente.

Utilizarea acestui preţ de evidenţă presupune ca evaluarea mărfurilor să se realizeze la costul efectiv de achiziţie, atât pentru operaţiunile de intrare în gestiune, cât şi pentru cele de ieşire, ceea ce, în condiţiile fluctuaţiei preţurilor practicate de furnizori, impune apelul la metodele specifice de evaluare la ieşire a stocurilor fungibile, întrucât metoda identificării specifice este dificil de aplicat.

În acest context aducem în discuţie cheltuielile accesorii ocazionate de aprovizionare (transport, manipulare, comisioane, asigurare etc.), care, împreună cu preţul de cumpărare de la furnizori, formează ceea ce numim cost efectiv de achiziţie.

Pentru aceste cheltuieli accesorii se pune problema reflectării contabile şi, respectiv, a repartizării lunare, deoarece la sfârşitul perioadei de gestiune numai cheltuielile accesorii aferente mărfurilor ieşite din gestiune trebuie să afecteze rezultatul entităţii.

De aceea, în condiţiile practicării costului efectiv de achiziţie ca preţ de înregistrare este utilă dezvoltarea contului 371 „Mărfuri" în două analitice, unul pentru înregistrarea preţului de cumpărare propriu-zis facturat de furnizor (371.01) şi celălalt pentru reflectarea cheltuielilor accesorii de aprovizionare (371.02).

În cele ce urmează vom prezenta **filiera înregistrărilor contabile specifice unei entităţi comerciale cu ridicata**, care ţine evidenţa analitică a mărfurilor prin utilizarea metodei cantitativ-valorice, la cost efectiv de achiziţie.

Studiul nostru de caz se bazează pe următoarele ipoteze de lucru:

- la începutul lunii iunie contul 371.1 „Mărfuri - preţ de cumpărare" are un sold iniţial de 17.200 lei, constând în marfa M1 (400 bucăţi x 19 lei/buc.) şi marfa

M3 (300 bucăţi x 32 lei/buc.), iar contul 371.2 „Mărfuri – cheltuieli accesorii" un sold iniţial de 344 lei;

- conform facturii nr. 147528/17.06.N se achiziţionează 1.000 bucăţi de marfă M1 la preţul de 20 lei/buc. şi 800 bucăţi din marfa M2 la preţul de 50 lei/buc, cheltuielile de transport aferente fiind de 1.200 lei., iar TVA înscrisă în factură de către furnizor 24%;

- conform facturii nr. 586985/23.06.N se vând unui terţ specializat în comerţul cu amănuntul 1.200 bucăţi marfă M1 la preţ de vânzare de 24 lei/buc. şi 200 bucăţi marfă M3 la preţ de vânzare de 36 lei/buc., TVA aferentă 24%;

- pentru evaluarea la ieşire a mărfurilor entitatea utilizează metoda FIFO.

1. Pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe, se înregistrează achiziţia mărfurilor:

- valoarea facturată a mărfurilor, exclusiv TVA: 60.000 lei (1.000 x 20 + 800 x 50);
- cheltuieli de transport aferente: 1.200 lei;
- total cost de achiziţie: 60.000 + 1.200 = 61.200 lei;
- TVA înscrisă în factura furnizorului: 61.200 x 24% = 14.688 lei
- total valoare facturată: 61.200 + 14.688 = 75.888 lei.

a. recepţia mărfurilor achiziţionate de la furnizor:

%	=	**401**	75.888
371		*„Furnizori"*	61.200
„Mărfuri"			
371.1=60.000 lei			
371.2=1.200 lei			
4426			14.688
„TVA deductibilă"			

b. decontarea prin virament bancar a contravalorii mărfurilor achiziţionate:

401	=	**5121**	75.888
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

2. Pe baza jurnalului facturilor, se înregistrează vânzarea mărfurilor, cu decontare ulterioară pentru preţul en gros de lei, astfel:

- valoare marfă M1 la preţ de vânzare: 1.200 bucăţi x 24 lei/buc. = 28.800 lei;
- valoare marfă M3 la preţ de vânzare: 200 bucăţi x 36 lei/buc. = 7.200 lei;
- TVA aferentă mărfurilor vândute: (28.800 + 7.200) x 24% = 8.640 lei.

a. vânzarea mărfurilor cu decontare ulterioară:

4111	=	%	44.640
„Clienţi"		**707**	36.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	8.640
		„TVA colectată"	

b. decontarea prin virament a mărfurilor vândute:

5121	=	**4111**	44.640
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

3. La sfârşitul lunii, pe baza jurnalului de vânzări, se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute:

Evaluarea mărfurilor ieşite din gestiune prin metoda FIFO:

- marfa M1: (400 bucăţi x 19 lei/buc.) + (800 bucăţi x 20 lei/buc.) = 23.600 lei;
- marfa M3: 200 bucăţi x 32 lei/buc. = 6.400 lei
- total valoare marfă la preţ de cumpărare = 23.600 + 6.400 = 30.000 lei.

Se calculează cheltuielile accesorii ce trebuie repartizate asupra mărfurilor ieşite din gestiune:

$$K = \frac{(Si + RD)\ 371.2}{(Si + RD)\ 371.1} = \frac{344 + 1.200}{17.200 + 60.000} = 0,02$$

Cheltuieli accesorii aferente mărfurilor vândute = RC 371.1 x K = 30.000 x 0,02 = 600 lei.

607	=	**371**	30.600
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	
		(371.01=30.000 lei)	
		(371.02=600 lei)	

În afara înregistrărilor prezentate la punctele 1-3, evidenţa mărfurilor la cost de achiziţie mai poate ocaziona şi alte înregistrări în contabilitate, dintre care mai exemplificăm:

a. mărfuri constatate plus la inventar, în valoare de 87 lei:

371	=	**607**	87
„Mărfuri"		*„Cheltuieli privind mărfurile"*	

b. primirea cu titlu gratuit de mărfuri, în valoare de 1.000 lei:

371	=	**7582**	1.000
„Mărfuri"		*„Venituri din donaţii primite"*	

c. mărfuri constatate lipsă la inventar, în valoare de 264 lei:

607	=	**371**	264
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

d. mărfuri acordate cu titlu gratuit, în valoare de 1.200 lei:

6582	=	**371**	264
„Donaţii acordate"		*„Mărfuri"*	

e. pierderi provocate de producerea unor evenimente extraordinare (incendiu, inundaţie, cutremur etc.), în valoare de 3.759 lei:

671 *„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"*	=	**371** *„Mărfuri"*	3.759

3.1.2. Contabilitatea mărfurilor în condiţiile utilizării preţului standard (prestabilit)

Pentru evaluarea mărfurilor se poate folosi, de asemenea, **metoda preţului standard (prestabilit)**. Acest preţ se stabileşte cu anticipaţie, pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective dintr-o perioadă anterioară şi este denumit preţ de înregistrare.

Diferenţele care se stabilesc faţă de costul de achiziţie pentru toate aprovizionările care se efectuează, se contabilizează distinct, iar ulterior, la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, se repartizează în mod proporţional atât asupra bunurilor ieşite, cât şi asupra celor aflate în stoc, pe bază de coeficient de repartizare, care se determină cu date cumulate de la începutul anului.

Aceste diferenţe de preţ sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", care, în condiţiile evidenţei la preţ standard, funcţionează ca un cont bifuncţional şi includ următoarele elemente:

- diferenţele în plus sau nefavorabile (preţul facturat de furnizor este mai mare decât preţul standard) şi diferenţe în minus sau favorabile (preţul facturat de furnizor este mai mic decât preţul standard);
- cheltuielile accesorii generate de procesul de aprovizionare (transport, manipulare, recepţie, comisioane, asigurare, taxe vamale şi alte taxe nerecuperabile din punct de vedere fiscal etc.).

Algoritmul specific evidenţie la preţ standard presupune parcurgerea următoarelor etape:

a. reflectarea intrărilor de stocuri şi a diferenţelor favorabile sau nefavorabile aferente;
b. înregistrarea ieşirilor de stocuri;
c. calculul coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (K);
d. repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii stocurilor ieşite.

Scurta monografie ce va fi prezentată în continuare porneşte de la ipoteza de lucru potrivit căreia entitatea ţine evidenţa stocurilor de mărfuri prin metoda inventarului permanent, folosind ca preţ de înregistrare pe cel standard (prestabilit). Totodată, se consideră că la începutul lunii decembrie anul N se cunosc următoarele informaţii:

- contul 371 „Mărfuri" prezintă un sold iniţial debitor de 1.000 lei;
- contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" are un sold iniţial debitor de 200 lei.

În cursul lunii decembrie în contabilitatea entităţii sunt evidenţiate următoarele operaţii:

1. Conform facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe se înregistrează intrarea unor mărfuri despre care se cunosc: preţ facturat de furnizor 500 lei, TVA 24%, iar preţ prestabilit 400 lei (**preţ facturat > preţ prestabilit**).

%	=	**401**	620
371 *„Mărfuri"*		*„Furnizori"*	400
378 *„Diferenţe de preţ mărfuri"*			100
4426 *„TVA deductibilă"*			120

2. Pe baza comenzii şi facturii furnizorului, se înregistrează intrarea unor mărfuri în valoare de 100 lei, iar TVA aferentă de 24%. La recepţie se constată existenţa unor mărfuri în valoare de 120 lei. Plusul de marfă constatat la recepţie este admis de unitate solicitându-se furnizorului facturarea acesteia. **Preţul facturat este egal cu preţul prestabilit.**

- înregistrarea mărfurilor comandate şi facturate:

%	=	**401**	124
371 *„Mărfuri"*		*„Furnizori"*	100
4426 *„TVA deductibilă"*			24

- înregistrarea plusului constatat la recepţie şi acceptat de entitate:

%	=	**408**	24,80
371 *„Mărfuri"*		*„Furnizori-facturi nesosite"*	20,00
4428 *„TVA neexigibilă"*			4,80

- la primirea facturii de la furnizor aferentă plusului acceptat se înregistrează:

%	=	**408**	- 24,80
371 *„Mărfuri"*		*„Furnizori-facturi nesosite"*	- 20,00
4428 *„TVA neexigibilă"*			- 4,80

%	=	**401**	24,80
371 *„Mărfuri"*		*„Furnizori"*	20,00
4426 *„TVA deductibilă"*			4,80

3. Se aprovizionează mărfuri pe baza facturii, din care reies următoarele informaţii: preţ de aprovizionare 1.800 lei şi TVA 24%. La recepţie se constată un plus de mărfuri necomandate, în valoare de 300 lei, care nu sunt acceptate de entitate. Preţul prestabilit aferent mărfurilor aprovizionate este de 2.000 lei (**preţ facturat < preţ prestabilit**).

- înregistrarea facturii furnizorului:

%	=	**401**	2.232
371		*„Furnizori"*	1.800
„Mărfuri"			
4426			
„TVA deductibilă"			432

- înregistrarea diferenţei de preţ în minus:

371	=	**378**	200
„Mărfuri"		*„Diferenţe de preţ mărfuri"*	

sau

%	=	**401**	2.232
371		*„Furnizori"*	2.000
„Mărfuri"			
378			
„Diferenţe de preţ mărfuri"			- 200
4426			
„TVA deductibilă"			432

Pentru mărfurile constatate plus la recepţie şi neacceptate se debitează contul extrabilanţier 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" cu suma de 300 lei. După ce furnizorul îşi va ridica plusul de marfă livrat clientului şi neacceptat de acesta, în contabilitatea clientului se creditează contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" tot cu suma de 300 lei.

4. Se recepţionează un transport de mărfuri, pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe, din care rezultă: cantitate facturată 2.000 kg, la preţ de 25 lei/kg; cantitate efectiv recepţionată 1.700 kg; lipsă la recepţie 300 kg, din care 250 kg se impută cărăuşului, iar 50 kg delegatului unităţii; contravaloarea transportului, conform facturii unităţii de transport este de 1.000 lei, TVA 24%; preţul prestabilit aferent mărfurilor aprovizionate este de 25 lei/kg.

- înregistrarea facturii furnizorului la nivelul cantităţii facturate:

%	=	**401**	62.000
371		*„Furnizori"*	50.000
„Mărfuri"			
4426			
„TVA deductibilă"			12.000

- înregistrarea transportului facturat de cărăuş:

%	=	**401**	1.240
378		*„Furnizori"*	1.000
„Diferenţe de preţ mărfuri"			
4426			
„TVA deductibilă"			240

Imputarea cantităţii lipsă se realizează la nivelul costului de achiziţie unitar, care se determină astfel: Cost de achiziţie unitar = (Preţ de cumpărare + Cheltuieli de transport) / Cantitate aprovizionată = (50.000 + 1.000) / 2.000 = 25,5 lei / kg.

Rezultă că valoarea ce trebuie imputată cărăuşului este 250 kg x 25,5 lei/kg = 6.375 lei, iar delegatului trebuie să i se impute 50 kg x 25,5 lei/kg = 1.275 lei.

- imputarea stocurilor lipsă în sarcina cărăuşului:

461	=	%	7.905
„Debitori diverşi"		**7588**	6.375
		„Alte venituri din exploatare"	
		4427	1.530
		„TVA colectată"	

- imputarea stocurilor lipsă în sarcina delegatului:

4282	=	%	1.581
„Alte creanţe în legătură cu personalul"		**7588**	1.275
		„Alte venituri din exploatare"	
		4427	306
		„TVA colectată"	

- înregistrarea mărfurilor constatate lipsă la recepţie:

607	=	**371**	7.650
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

5. Conform bonului de predare, transfer, restituire se obţin mărfuri în valoare de 800 lei din producţie proprie, care sunt comercializate prin magazinul propriu de desfacere la preţ de producător. Totodată, conform procesului verbal se evidenţiază mărfuri primite cu titlu gratuit, în valoare de 400 lei.

- înregistrarea transferului la gestiunea de mărfuri a produselor, în vederea comercializării prin magazinul propriu:

371	=	**345**	800
„Mărfuri"		*„Produse finite"*	

371 *„Mărfuri"*	=	**7582** *„Venituri din donaţii primite"*	400

6. Conform centralizatorului facturilor emise se înregistrează mărfuri îndute clienţilor, la preţ de vânzare de 600 lei, TVA 24%, ştiind că preţul de iregistrare aferent mărfurilor vândute este de 400 lei.

- vânzarea mărfurilor:

4111 *„Clienţi"*	=	%	744
		707 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	600
		4427 *„TVA colectată"*	144

- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	400

7. Pe baza listelor de inventariere de la gestiunea de mărfuri se înregistrează: risabilităţi, în valoare de 40 lei, lipsuri imputabile gestionarului, în valoare de 0 lei şi pierderi cauzate de un incendiu, în valoare de 500 lei.

- înregistrarea perisabilităţilor şi a lipsurilor imputabile:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	140

- imputarea mărfurilor lipsă gestionarului unităţii:

4282 *„Alte creanţe în legătură cu personalul"*	=	%	124
		7588 *„Alte venituri din exploatare"*	100
		4427 *„TVA colectată"*	24

- contabilizarea pierderilor provocate de incendiu:

671 *Cheltuieli privind calamităţile şi lte evenimente extraordinare"*	=	**371** *„Mărfuri"*	500

8. Calculul coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ:

Si cont 378 + Diferenţe de preţ aferente intrărilor (RD cont 378)

Si cont 371 + Intrări de materii prime în cursul perioadei (RD cont 371) x 100 =

200 + (100 – 200 + 1.000)
□ ---
1.000 + (400 + 120 + 2.000 + 50.000+ 800 + 400) x 100 = 2%

9. Calculul şi înregistrarea repartizării diferenţelor de preţ nefavorabile aferente mărfurilor ieşite din gestiune:

- diferenţe aferente mărfurilor lipsă la recepţie: 7.650 x 2% = 1.530 lei;
- diferenţe aferente mărfurilor vândute: 400 x 2% = 8 lei;
- diferenţe aferente perisabilităţilor şi lipsurilor imputabile constatate la inventariere: 140 x 2% = 2,8 lei;
- diferenţe aferente mărfurilor distruse în incendiu: 500 x 2% = 10 lei.

%	=	**378**	1.550,8
607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*		*„Diferenţe de preţ mărfuri"*	1540,8
671 *„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"*			10,0

În cazul în care diferenţele de preţ ce urmează a fi repartizate sunt favorabile, formula contabilă de înregistrare presupune debitarea contului 378 şi creditarea conturilor de cheltuieli corespunzătoare modalităţilor de ieşire din gestiune a mărfurilor (607, 6582 sau 671).

3.1.3. Contabilitatea mărfurilor în condiţiile evidenţei la preţ de vânzare

Evidenţa la preţ de vânzare cu amănuntul sau en gros fiind specifică mărfurilor se practică de entităţile cu profil comercial, en detail, en gros sau mixt.

Utilizarea preţului de vânzare pentru evidenţa mărfurilor se recomandă în cazul entităţilor a căror activitate se caracterizează prin următoarele trăsături:

- comercializează articole şi sortimente numeroase;
- frecvenţa operaţiunilor de intrare-ieşire în şi din gestiune este mare;
- evidenţa analitică a mărfurilor este organizată prin metoda global-valorică sau cantitativ-valorică pe sortimente, după caz.

În continuare vom prezenta fluxul de înregistrări contabile specifice **entităţilor comerciale cu amănuntul** (en detail), în condiţiile practicării evidenţei la preţ de vânzare, inclusiv TVA.

Pentru exemplificare vom considera ca ipoteză de lucru faptul că o entitate, care ţine evidenţa mărfurilor prin metoda inventarului permanent, prezintă la începutul lunii decembrie anul N următoarea situaţie aferentă acestei categorii de stocuri:

- contul 371 „Mărfuri" prezintă un sold inițial debitor de 10.000 lei;
- contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" prezintă un sold inițial creditor de 8.000 lei;
- contul 4428 „TVA neexigibilă" are un sold inițial creditor de 8.600 lei.

În cursul lunii decembrie N entitatea efectuează următoarele operații economice: achiziționează mărfuri în valoare de 10.000 lei cu TVA 24% și vinde mărfuri la prețul cu amănuntul inclusiv TVA de 18.600 lei. Adaosul comercial practicat de unitate este de 30%. Evaluarea stocului de mărfuri se realizează la prețul cu amănuntul inclusiv TVA.

1. Achiziția mărfurilor în cursul lunii decembrie anul N, pe baza facturii emise de furnizor:

%	=	**401**	12.400
371		*„Furnizori"*	10.000
„Mărfuri"			
4426			2.400
„TVA deductibilă"			

2. Reflectarea adaosului comercial și a TVA neexigibilă aferente mărfurilor achiziționate în cursul lunii decembrie, conform notă de recepție și constatare de diferențe:
- adaos comercial: 10.000 lei x 30% = 3.000 lei;
- TVA neexigibilă: (10.000 + 3.000) x 24% = 3.120 lei.

371	=	%	6.120
„Mărfuri"		**378**	3.000
		„Diferențe de preț la mărfuri"	
		4428	3.120
		„TVA neexigibilă"	

3. Vânzarea mărfurilor în cursul lunii decembrie anul N:
- preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA: 18.600 lei;
- cota de TVA aferentă prețului de vânzare: 24%.

Prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA = Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA + Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA x 24% = Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA x (1 + 0,24) → Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA = Prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA / 1,24 → Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA = 18.600/1,24 = 15.000 lei.

Altfel spus, cunoscând preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA se poate calcula TVA inclusă în acest preț, astfel: TVA = Prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA x 24/124 = 18.600 x 24/124 = 3.600 lei.

5311	=	%	18.600
„Casa în lei"		**707**	15.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	3.600
		„TVA colectată"	

4. Descărcarea gestiunii pentru marfa vândută în cursul lunii decembrie anul N, conform notei de calcul și notei de contabilitate, presupune parcurgerea următoarelor etape:

a. Pentru mărfurile vândute se are în vedere valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA. În practică se preia suma existentă în jurnalul vânzărilor de mărfuri întocmit în vederea completării decontului de TVA, sumă care corespunde TVA colectate.

b. Se stabilește valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA pentru mărfurile intrate în gestiune de la începutul anului, diminuându-se totalul sumelor debitoare de la contul 371 "Mărfuri" (sold inițial + rulaje debitoare) cu TVA neexigibilă aferentă, existentă ca total sume creditoare la contul 4428 "TVA neexigibilă" (sold inițial la începutul anului + rulaje creditoare cumulate).

c. Se calculează coeficientul de repartizare a adaosului comercial.

d. Se determină adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc, prin înmulțirea valorii acestora cu coeficientul k, suma rezultă fiind dedusă din soldul creditor al contului de adaos comercial, obținându-se adaosul comercial aferent mărfurilor vândute.

Totodată, se menționează că există și posibilitatea calculării acestei ultime sume prin înmulțirea coeficientului k direct cu valoarea mărfurilor vândute (rulaj creditor cont 707).

e. Se stabilește valoarea vânzărilor de mărfuri la prețul de cumpărare (facturare), diminuându-se vânzările de mărfuri evaluate la prețul cu amănuntul fără TVA cu adaosul comercial aferent.

Revenind la exemplul nostru, calculele necesare descărcării gestiunii sunt următoarele:

- calculul coeficientului K necesar pentru determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:

$$K = \frac{SIC\ 378 + RC\ 378}{(SID\ 371 - SIC\ 4428) + (RD\ 371 - RC\ 4428)} = \frac{8.000 + 3.000}{(50.000 - 8.600) + (16.120 - 3.120)}$$

K = 20,22%

- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute (ACMV): ACMV = Rulaj creditor cont 707 x K = 15.000 x 20,22% = 3.033 lei;

- costul mărfurilor vândute (CMV): CMV = Prețul de vânzare cu amănuntul fără TVA – ACMV = 15.000 – 3.033 = 11.967 lei.

- reflectarea în contabilitate a operațiunii de scoatere din evidență a mărfurilor vândute:

%	=	**371**	18.600
607		*„Mărfuri"*	11.967
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			3.033
„Diferențe de preț la mărfuri"			
4428			3.600
„TVA neexigibilă"			

Pentru mărfurile rămase în stoc la finele lunii decembrie, se determină costul de achiziţie aferent, prin diminuarea soldului final al contului 371 „Mărfuri" cu valoarea soldurilor finale ale conturilor 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi 4428 „TVA neexigibilă".

Observaţie: În cazul entităţilor care au ca obiect de activitate ***comerţul cu ridicata (en gros)*** al mărfurilor, reţinem ca element specific faptul că înregistrările privind adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune şi cele prin care se contabilizează descărcarea de gestiune nu mai conţin contul 4428 „TVA neexigibilă", motiv pentru care nici calculul coeficientului K nu se mai realizează prin diminuarea valorilor de la numitor cu sumele aferente acestui cont.

În privinţa cheltuielilor accesorii generate de operaţiunile de aprovizionare, facem precizarea că pot fi tratate în mod similar evidenţei la cost efectiv de achiziţie, aşa cum s-a exemplificat în paragraful 3.1.1.

În afara înregistrărilor prezentate la punctele 1-4, evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA mai poate ocaziona şi alte înregistrări în contabilitate, dintre care mai exemplificăm:

a. mărfuri constatate plus la inventar, la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA de 365 lei, adaos comercial aferent 100 lei, iar TVA 24%:

371	=	%	365,00
„Mărfuri"		**607**	194,35
		„Cheltuieli privind mărfurile"	
		378	100,00
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	70,65
		„TVA neexigibilă"	

b. primirea cu titlu gratuit de mărfuri, în valoare de 1.000 lei, pentru care entitatea va practica un adaos comercial de 30% şi TVA 24%:

371	=	%	1.612
„Mărfuri"		**7582**	1.000
		„Venituri din donaţii primite"	
		378	300
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	312
		„TVA neexigibilă"	

c. mărfuri constatate lipsă la inventar neimputabile, la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA de 400 lei, adaos comercial aferent 150 lei, iar TVA 24%:

%	=	**371**	400,00
607		*„Mărfuri"*	172,58
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			150,00
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			77,42
„TVA neexigibilă"			

Dacă mărfurile constatate lipsă la inventar sunt imputabile unor persoane vinovate, în contabilitate se efectuează numai prima înregistrare, urmată de reflectarea imputării propriu-zise celor vinovaţi:

4282	=	%	400,00
„Alte creanţe în legătură cu personalul"		**7588**	322,58
		„Alte venituri din exploatare"	
sau		**4427**	77,42
461		*„TVA colectată"*	
„Debitori diverşi"			

d. mărfuri acordate cu titlu gratuit, la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA de 1.000 lei, adaos comercial aferent 400 lei, iar TVA 24%:

%	=	**371**	1.000,00
6582		*„Mărfuri"*	406,45
„Donaţii acordate"			
378			400,00
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			193,55
„TVA neexigibilă"			

e. pierderi provocate de producerea unor evenimente extraordinare (incendiu, inundaţie, cutremur etc.), la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA de 3.000 lei, adaos comercial aferent 1.200 lei, iar TVA 24%:

%	=	**371**	3.000,00
671		*„Mărfuri"*	1.219,35
„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"			
378			1.200,00
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			580,65
„TVA neexigibilă"			

f. diferenţele totale de preţ în minus de 500 lei stabilite ca urmare a reevaluării preţurilor cu amănuntul aferente mărfurilor curente:

371	=	%	- 500,00
„Mărfuri"		**378**	- 403,23
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	- 96,77
		„TVA neexigibilă"	

Pentru diferenţele de preţ în plus se efectuează aceeaşi înregistrare contabilă, însă cu sume în negru.

3.1.4. Aspecte particulare aferente contabilității mărfurilor

3.1.4.1. Contabilitatea vânzării mărfurilor cu plata în rate

Vânzarea cu plata în rate reprezintă o formă particulară a comerţului cu mărfuri căreia îi sunt specifice anumite trăsături caracteristice, dintre care se amintesc cele relevante:

- presupune existenţa unui contract de vânzare cu plata în rate încheiat între vânzător şi cumpărător;
- de cele mai multe ori vânzătorul solicită, prin intermediul contractului, plata de către cumpărător a unui avans;
- astfel de tranzacţii sunt purtătoare de dobândă, care este datorată de cumpărător, iar din punct de vedere contabil aceasta se reflectă iniţial ca venit înregistrat în avans, urmând ca ulterior să se realizeze transferul în categoria veniturilor impozabile, pe măsură ce ratele devin scadente;
- la data emiterii facturii de vânzare se evidenţiază venituri impozabile şi cheltuieli deductibile generate de operaţiunile de vânzare, respectiv de descărcare a gestiunii, chiar dacă încasarea contravalorii mărfurilor se realizează ulterior;
- baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată este reprezentată de preţul mărfurilor vândute la care se adaugă dobânda datorată de cumpărător.

Fluxul înregistrărilor în contabilitate specifice tranzacţiilor cu mărfuri pentru care plata se realizează în mai multe rate se prezintă în continuare şi se bazează pe următoarele ipoteze de lucru:

- evidenţa mărfurilor se ţine la preţul cu amănuntul, inclusiv TVA, care este de 12.200 lei;
- avansul încasat în numerar (30%): 12.200 x 30% = 3.660 lei;
- diferenţa rămasă de încasat sub formă de rate: 12.200 – 3.660 = 8.540 lei;
- preţul de vânzare, fără TVA, aferent mărfurilor vândute: 12.200/1,24 = 9.838,71 lei;
- TVA corespunzătoare preţului de vânzare cu amănuntul: 12.200 x 24/124 = 2.361,29 lei sau 12.200 – 9.838,71 = 2.361,29 lei;
- dobânda datorată de cumpărător, cu scadenţă odată cu ultima rată: 1.500 lei;
- TVA corespunzătoare dobânzii datorate: 1.500 x 24% = 360 lei.

A. Înregistrări în contabilitatea vânzătorului:

1. Facturarea mărfurilor vândute şi înregistrarea dobânzii datorate de cumpărător:

4111	=	%	14.060,00
„Clienţi"		**707**	9.838,71
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		472	1.500,00
		„Venituri înregistrate în avans"	
		4427	2.721,29
		„TVA colectată"	

2. Încasarea avansului de la cumpărător:

5311	=	**4111**	3.660
„Casa în lei"		*„Clienţi"*	

3. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute cunoscând:

- costul de achiziţie aferent mărfurilor vândute: 9.248,39 lei.
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute determinat pe bază de coeficient mediu de repartizare (k): 590,32 lei;
- preţul de vânzare, fără TVA, aferent mărfurilor vândute: 9.838,71 lei.

%	=	**371**	12.200,00
607		*„Mărfuri"*	9.248,39
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			590,32
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			2.361,29
„TVA neexigibilă"			

4. Încasarea ratelor şi a dobânzii (8.540 + 1.500 + 360):

5311	=	**4111**	10.400
„Casa în lei"		*„Clienţi"*	

5. Transferul veniturilor înregistrate în avans privind dobânda la venituri impozabile, corespunzător ratelor încasate sau devenite scadente:

472	=	**766**	1.500
„Venituri înregistrate în avans"		*„Venituri din dobânzi"*	

B. Înregistrări în contabilitatea clientului persoană juridică:

1. Factura furnizorului, în condiţiile în care bunul cumpărat este recunoscut în contabilitate ca activ imobilizat corporal:

%	=	**404**	14.060,00
2133		*„Furnizori de imobilizări"*	9.838,71
„Mijloace de transport"			
471			1.500,00
„Cheltuieli înregistrate în avans"			
4426			2.721,29
„TVA deductibilă"			

2. Plata avansului:

404	=	**5311**	3.660
„Furnizori de imobilizări"		*„Casa în lei"*	

3. Plata ratelor şi a dobânzii (8.540 + 1.500 + 360):

404	=	**5311**	10.400
„Furnizori de imobilizări"		*„Casa în lei"*	

4. Transferul cheltuielilor înregistrate în avans privind dobânda la cheltuieli ale perioadei, corespunzător ratelor plătite sau devenite scadente:

666	=	**471**	1.500
„Cheltuieli privind dobânzile"		*„Cheltuieli înregistrate în avans"*	

3.1.4.2. Contabilitatea mărfurilor vândute în consignaţie

Vânzarea în consignaţie este o componentă importantă a comerţului cu amănuntul şi se efectuează de unităţi specializate de consignaţie sau prin unităţi cu amănuntul ca activitate distinctă.

Consignaţia reprezintă activitatea de preluare a unor bunuri ce aparţin persoanelor fizice sau juridice (mărfuri confiscate de organele de poliţie, vamale, Garda financiară etc. şi valorificate în regim de consignaţie), care îşi păstrează dreptul de proprietate asupra acestora pe toată durata cât se află în consignaţie, până la data vânzării lor.

Din punct de vedere juridic relaţia dintre cele două părţi implicate este oficializată prin încheierea unui **contract de consignaţie,** prin intermediul căruia sunt stabilite drepturile şi obligaţiile, precum şi riscurile pe care părţile le acceptă. Particularităţile specifice unui contract de consignaţie se referă la anumite elemente dintre care le amintim pe cele mai importante:

- preţul deponentului (consignantul) este fixat de acesta şi reprezintă valoarea pe care acesta o primeşte după vânzarea bunurilor prin consignaţie;
- preţul de vânzare al bunurilor se formează de către unitatea de consignaţie la fel ca preţul de vânzare cu amănuntul, ceea ce înseamnă că la preţul deponentului se adaugă comisionul şi TVA;
- în cazul în care se calculează reduceri de preţ, aceasta se realizează pe baza unei declaraţii semnate de către deponent, în care se specifică noul preţ de evaluare sau de achiziţie completându-se totodată rubricile destinate acestei operaţii din bonul de primire în consignaţie;
- până la data vânzării şi încasării preţului, bunurile rămân în proprietatea consignantului;
- deponentul, persoană fizică sau juridică, poate modifica oricând condiţiile de vânzare în raport cu noile condiţii apărute pe piaţă;

- pe toată perioada de valabilitate a contractului de consignaţie bunurile depuse de consignant se află în spaţiile de vânzare/depozitare ale unităţii de consignaţie (consignatarul);
- consignatarul are obligaţia de a păstra bunurile în starea în care au fost primite, conservând ambalajele originale, etichetele etc., până la data vânzării sau restituirii;
- deponentul îşi poate exercita unilateral dreptul de reziliere a contractului, în orice moment, în baza titlului de proprietate pe care îl deţine asupra bunurilor aflate în custodia consignatarului, însă în relaţia dintre cele două părţi pot să apară şi următoarele situaţii:
  - dacă deponentul doreşte să-şi retragă bunurile înainte de expirarea perioadei stabilită prin contractul de consignaţie, consignatarul poate percepe un comision, care, dacă o parte din bunuri au fost vândute, se reţine din valoarea de decontare, iar dacă bunurile nu s-au vândut, se reţine cu titlu de penalizare;
  - dacă bunul aflat în consignaţie nu este vândut în perioada stabilită prin contract şi deponentul doreşte să prelungească această perioadă, unitatea de consignaţie poate solicita un comision suplimentar calculat la valoarea bunurilor.

Având în vedere că deponenţii pot fi atât persoane fizice, cât şi persoane juridice reţinem câteva aspecte cu implicaţii fiscale pe care le ocazionează vânzarea în consignaţie:

- deponenţii persoane fizice care cumpără bunuri în scopul revânzării prin consignaţie sau realizează produse pentru comercializare în acest regim au obligaţia de a obţine autorizaţie, iar veniturile obţinute pe această cale se impun ca venituri din activităţi independente;
- consignanţii persoane juridice plătitoare de TVA depun bunurile în consignaţie împreună cu avizul de însoţire a mărfii, care trebuie să poarte menţiunea "pentru vânzare în regim de consignaţie";
- consignatarul va calcula TVA numai la valoarea comisionului în cazul în care deponentul este persoană fizică, iar în situaţia în care consignantul este persoană juridică baza de calcul a TVA este reprezentată de preţul deponentului la care se adaugă comisionul (adaos consignaţie);

Operaţiunile referitoare la comercializarea bunurilor în regim de consignaţie ocazionează întocmirea unor documente specifice acestui tip de activităţi dintre care cele mai importante sunt:

1. Bonul de primire în consignaţie se întocmeşte în două exemplare cu ocazia primirii bunurilor în consignaţie şi conţine informaţii referitoare la denumirea bunurilor, descrierea bunurilor şi caracteristicile acestora, cantitatea depusă, preţul de evaluare sau de achiziţie, după caz, comisionul perceput de unitatea de consignaţie, preţul de vânzare etc.

Documentul amintit este utilizat concomitent ca:

- dovadă de primire/predare a bunurilor spre vânzare în consignaţie;
- act de plată către consignant;
- document de înregistrare în contabilitate.

Trebuie precizat faptul că la primirea bunurilor trebuie realizată descrierea caracteristicilor fizice, chimice, organoleptice etc. şi stabilit preţul de vânzare în funcţie de preţul de evaluare sau preţul de achiziţie, după cum deponentul este persoană fizică sau juridică.

Ambele exemplare ale documentului amintit sunt semnate de către deponent şi preţuitor, primul exemplar fiind predat consignantului drept dovadă a predării bunurilor ce fac obiectul vânzării în regim de consignaţie.

În cazul deponenţilor persoane juridice, unitatea de consignaţie va efectua încărcarea în gestiune cu bunurile primite spre vânzare pe baza facturii primite de la consignant, în momentul în care marfa a fost vândută. Totodată, deponentul persoană juridică, poate trimite bunurile pe baza Avizului de însoţire a mărfii, pe care menţionează „pentru vânzare în regim de consignaţie", iar după vânzare, această entitate trimite factura până la sfârşitul lunii.

Referitor la documentul analizat mai precizăm faptul că încasarea obiectelor vândute în consignaţie se realizează pe baza bonului de primire prezentat de titular, care semnează pentru primirea sumei în rubrica destinată acestei operaţii.

2. Registrul jurnal auxiliar este documentul în care unitatea de consignaţie ţine o evidenţă proprie a bunurilor preluate şi conţine informaţii referitoare la: datele de identificare ale deponentului (nume, prenume, serie şi număr act de identitate, adresă), mărfuri primite, unitatea de măsură, preţul deponentului, data primirii, data vânzării, data achitării deponentului etc.

3. Borderou de primire a obiectelor în consignaţie care este un document cumulativ, care serveşte la centralizarea evidenţei obiectelor primite spre vânzare în consignaţie, dar şi ca document de încărcare în gestiune cu bunurile primite de la consignanţi.

4. Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat sau **factura**, după caz, cu ajutorul cărora se consemnează vânzările în numerar sau prin virament şi pe baza cărora se completează zilnic **Borderoul de ieşire a obiectelor din consignaţie**.

Pentru a prezenta filiera înregistrărilor contabile ocazionate de activitatea de comercializare prin consignaţie vom considera un exemplu bazat pe următoarele ipoteze de lucru:

- o unitate de consignaţie (consignatarul) primeşte pe baza unui bon de primire în consignaţie 7 bucăţi dintr-un produs X;
- preţul unitar al deponentului (consignantul) este de 200 lei/ bucată;
- comisionul unităţii de consignaţie (adaos consignaţie) este de 30% (60 lei/bucată);
- preţul unitar de vânzare în consignaţie este: 200 + 60 (200 x 30%) + TVA 24% (care se determină diferenţiat, după cum deponentul este persoană fizică sau juridică, prin aplicarea procentului de 24% la valoarea comisionului, respectiv la preţul deponentului la care se adaugă comisionul).

A. Consignantul este persoană fizică:

1. Primirea bunurilor în consignaţie de la deponent:

Debit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 1.400 lei

2. Vânzarea bunurilor aflate în custodia consignatarului:

5311	=	%	1.920,80
„Casa în lei"		**707**	1.820,00
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	100,80
		„TVA colectată" (se aplică la valoarea comisionului)	(60 x 7 x 24%)

3. Pentru marfa vândută se înregistrează încărcarea gestiunii:

371	=	%	1.920,80
„Mărfuri"		**462**/deponent	1.400,00
		„Creditori diverşi"	
		378	420,00
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	100,80
		„TVA neexigibilă"	

4. Se efectuează descărcarea gestiunii de bunurile vândute:

%	=	**371**	1.920,80
607		*„Mărfuri"*	1.400,00
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			420,00
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			100,80
„TVA neexigibilă"			

5. Ieşirea bunurilor din custodie ca urmare a vânzării:

Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 1.400 lei

6. Achitarea sumei datorate deponentului:

462/deponent	=	**5311**	1.400
„Creditori diverşi"		*„Casa în lei"*	

B. Consignantul este persoană juridică

1. Primirea bunurilor în consignaţie de la deponent:

Debit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 1.400 lei

2. Vânzarea bunurilor aflate în custodia consignatarului:

5311	=	%	2.256,80
„Casa în lei"		**707**	1.820,00
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	436,80
		„TVA colectată"	(1.820 x 24%)
		(se aplică la venitul din vânzări de mărfuri)	

3. Pentru marfa vândută se înregistrează încărcarea gestiunii:

371	=	%	2.256,80
„Mărfuri"		**462**/deponent	1.400,00
		„Creditori diverşi"	
		378	420,00
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	436,80
		„TVA neexigibilă"	

4. Se înregistrează TVA deductibilă conform facturii (1.400 x 24%):

4426	=	**462**/deponent	336 lei
„TVA deductibilă"		*„Creditori diverşi"*	

5. Se efectuează descărcarea gestiunii de bunurile vândute:

%	=	**371**	2.256,80
607		*„Mărfuri"*	1.400,00
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			420,00
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			436,80
„TVA neexigibilă"			

6. Ieşirea bunurilor din custodie ca urmare a vânzării:
Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 1.400 lei

7. Achitarea sumei datorate deponentului (1.400 + 336):

462/deponent	=	**5121**	1.736
„Creditori diverşi"		*„Conturi la bănci în lei"*	
		sau	
		5311	
		„Casa în lei"	

Atunci când în contractul de consignaţie este prevăzută în mod clar perioada de expunere a bunurilor, iar pe parcursul acestei perioade mărfurile nu sunt vândute, la expirarea intervalului de timp amintit deponentul poate solicita prelungirea perioadei de expunere, situaţie în care consignatarul îi poate reţine un procent suplimentar din valoarea bunurilor ce fac obiectul contractului.

Pe de altă parte, dacă deponentul solicită retragerea bunurilor înainte de expirarea perioadei de expunere prevăzută în contract, consignatarul poate solicita plata de către consignant a unui comision suplimentar, care, dacă s-a vândut o parte din marfă, se reţine din valoarea de decontare, iar dacă marfa nu s-a vândut se percepe ca o penalizare, valoarea acestui comision/penalizare determinându-se prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea bunurilor nevândute.

În contabilitate, asemenea situaţii ocazionează efectuarea următoarei înregistrări:

462/deponent	=	%	- cu suma de plătit deponentului
„Creditori diverşi"		**5311/5121**	- cu suma plătită deponentului
		„Casa în lei/Conturi la bănci în lei"	
		708	- cu suma reţinută de la deponent
		„Venituri din activităţi diverse"	
		4427	
		„TVA colectată"	- TVA aferentă sumei reţinute

În contabilitatea deponenţilor persoane juridice, operaţiunile privind mărfurile care se predau altor entităţi pentru vânzarea în regim de consignaţie se înregistrează astfel:

a. Predarea în consignaţie, pe bază de proces-verbal şi aviz de însoţire (presupunem că valoarea contabilă a mărfurilor este de 1.000 lei):

357	=	**371**	1.000
„Mărfuri aflate la terţi"		*„Mărfuri"*	

b. Facturarea mărfurilor vândute prin consignaţie:

4111	=	%	1.736
„Clienţi"		**707**	1.400
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	336
		„TVA colectată"	

c. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute prin consignaţie.

607	=	**357**	1.000
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

d. Încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

5121	=	**4111**	1.736
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

3.1.4.3. Contabilitatea mărfurilor vândute prin casele de amanet

Vânzarea mărfurilor prin intermediul caselor de amanet reprezintă o formă particulară a comerţului cu mărfuri, căreia îi sunt specifice anumite trăsături caracteristice, dintre care se amintesc cele relevante:

- presupune existenţa unui contract încheiat între debitor (persoana care amanetează bunurile) şi creditor (casa de amanet) în care se consemnează faptul că debitorul gajează pentru o perioadă de timp, stabilită de comun acord cu creditorul, unul sau mai multe bunuri pentru care primeşte în schimb un împrumut ce trebuie restituit la scadenţă;
- bunul predat efectiv creditorului reprezintă garanţia pentru acordarea împrumutului a cărui valoare este egală cu valoarea estimată a bunului amanetat de către debitor;
- creditorului îi este interzis să utilizeze bunurile amanetate, are obligaţia de a le conserva şi de a le restitui debitorului în momentul în care acesta restituie împrumutul primit şi comisioanele aferente;
- dacă la scadenţa prevăzută în contract debitorul nu restituie împrumutul, creditorul devine proprietarul bunurilor pe care şi le poate însuşi sau le poate vinde;
- pentru împrumuturile acordate creditorii percep de la debitori comisioane, care din punct de vedere contabil se reflectă ca venituri din prestări de servicii, iar din punct de vedere fiscal reprezintă operaţiuni scutite de TVA indiferent dacă bunurile gajate sunt sau nu returnate;
- dacă debitorul nu returnează la scadenţă împrumutul, casa de amanet colectează TVA ca urmare a vânzării bunurilor gajate, în condiţiile prevăzute de legislaţia fiscală;

În continuare vom prezenta principalele înregistrări contabile specifice operaţiunilor derulate de casele de amanet, care se bazează pe următoarele ipoteze de lucru: pe baza contractului încheiat cu o persoană fizică, o casă de amanet acordă acesteia un împrumut de 2.000 lei ca urmare a amanetării unui bun, pe o perioadă de 6 luni, comisionul perceput fiind de 10% (2.000 x 10% = 200 lei).

a. Acordarea împrumutului, conform contractului şi registrului de casă:

2678 *„Alte creanţe imobilizate"*	=	**5311** *„Casa în lei"*	2.000

b. Preluarea bunului amanetat de către debitor:

Debit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 2.000

Peste 6 luni când este scadenţa la care debitorul trebuie să restituie împrumutul şi comisionul pot să apară următoarele situaţii:

A. Debitorul rambursează împrumutul şi comisionul aferent şi îşi recuperează bunul.

a. Restituirea împrumutului şi a comisionului, conform registru de casă:

5311 *„Casa în lei"*	=	%	2.200
		2678 *„Alte creanţe imobilizate"*	2.000
		704 *„Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"*	200

b. Returnarea bunului amanetat:

Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 2.000

B. Debitorul nu restituie la scadenţă împrumutul şi comisionul, iar casa de amanet devine proprietarul bunului.

În această situaţie casa de amanet poate decide să păstreze bunul şi să-l exploateze pentru nevoile proprii sau să-l vândă.

B.1. Dacă se decide păstrarea bunului, în contabilitate se înregistrează:

a. Recepţia bunului:

Conturi de active imobilizate sau circulante	=	**2678** *„Alte creanţe imobilizate"*	2.000

Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 2.000

b. Se realizează evaluarea bunului la valoarea de piaţă şi se înregistrează diferenţa de valoare aferentă (presupunem că valoarea de piaţă a bunului este de 2.800 lei):

Conturi de active imobilizate sau circulante	=	**7588** *„Alte venituri din exploatare"*	800

B.2. Dacă se decide vânzarea bunului la preţ de vânzare cu amănuntul, în contabilitate se înregistrează:

a. Recepţia mărfii la preţ de vânzare, inclusiv TVA, conform notă de recepţie şi constatare de diferenţe ştiind că se practică un adaos comercial de 40% (2.000 x 40% = 800 lei), iar TVA este de 24% (2.800 x 24% = 672 lei)*:

371 *„Mărfuri"*	=	%	3.472
		2678 *„Alte creanţe imobilizate"*	2.000
		378 *„Diferenţe de preţ la mărfuri"*	800
		4428 *„TVA neexigibilă"*	672*

Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* 2.000

b. Vânzarea bunului:

5311	=	%	3.472
„Casa în lei"		**707**	2.800
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	672*
		„TVA colectată"	

***Observaţie**: În materie de TVA, în ceea ce priveşte bunurile intrate în proprietatea caselor de amanet pentru care se decide vânzarea, facem precizarea că se poate opta pentru aplicarea regimului normal sau a celui special de TVA. Dacă se aplică regimul special prevăzut de art. 152(2) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată se calculează la marja profitului stabilită ca diferenţă între preţul de vânzare şi cel de cumpărare, astfel: dacă preţul de cumpărare este de 2.000 lei, iar cel de vânzare este de 3.000 lei, rezultă că marja profitului inclusiv TVA este de 1.000 lei. În acest caz TVA aferentă marjei profitului se calculează astfel: (3.000-1.000) x 24/124 = 387,1 lei. Prin urmare baza de impozitare este de 2.000 – 387,1 = 1.612,9 lei. În exemplul nostru am presupus că entitatea aplică regimul normal de TVA.

c. Descărcarea gestiunii de bunul vândut:

%	=	**371**	3.472
607		*„Mărfuri"*	2.000
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			800
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			672
„TVA neexigibilă"			

C. La scadenţă debitorul solicită prelungirea termenului de restituire a împrumutului.

În acest caz casa de amanet va percepe un comision suplimentar pentru perioada de prelungire, care se adaugă la comisionul iniţial, iar după expirarea noii scadenţe se procedează ca în situaţiile evocate mai sus.

3.1.4.4. Contabilitatea vânzărilor de mărfuri cu preţ redus

Potrivit legislaţiei în vigoare[50] vânzările de mărfuri cu preţ redus se referă, la câteva situaţii particulare, dintre care vom aduce în discuţie pe cele reprezentative pentru activitatea de comerţ, astfel:

- vânzările de lichidare;
- vânzările de soldare;
- vânzări efectuate prin magazine sau depozite de fabrică;
- vânzările promoţionale.

Ca regulă generală, comercianţii care practică vânzări de mărfuri cu preţ redus trebuie să aibă în vedere faptul că normele la care am făcut referire anterior interzic vânzarea în pierdere, prin care se înţelege orice vânzare la un preţ egal sau inferior costului de achiziţie. De la această regulă există câteva excepţii, dintre care le amintim pe cele care se referă la vânzările de lichidare şi de soldare, precum şi cele efectuate prin magazine sau depozite de fabrică.

Vânzările de lichidare se referă operaţiunile de comercializare care sunt precedate sau însoţite de publicitate şi anunţate sub denumirea de "lichidare" şi care, printr-o reducere de preţuri, au ca efect vânzarea accelerată parţială sau totală a stocului existent într-o entitate cu amănuntul, aflată într-una din următoarele situaţii:

a) încetarea definitivă a activităţii comerciantului;

b) încetarea din proprie iniţiativă a activităţii comerciantului în structura de vânzare respectivă sau ca urmare a anulării contractului de închiriere, locaţie sau mandat, în baza unei hotărâri judecătoreşti rămase definitive sau în baza unei hotărâri judecătoreşti de evacuare silită;

c) întreruperea activităţii comerciale sezoniere pentru o perioadă de cel puţin 5 luni după terminarea operaţiunilor de lichidare;

d) schimbarea profilului structurii de vânzare, suspendarea sau înlocuirea unei activităţi comerciale desfăşurate în acea structură;

e) modificarea condiţiilor de exploatare a suprafeţei de vânzare, dacă lucrările de transformare şi amenajare depăşesc 30 de zile şi sunt efectuate în interiorul acesteia, structura de vânzare fiind închisă în toată această perioadă, sau modificarea condiţiilor de exercitare a activităţii în cazul încheierii ori anulării unui contract de distribuţie având o clauză de aprovizionare exclusivă;

f) vânzarea stocului de produse de către moştenitorii legali ai comerciantului defunct;

g) deteriorarea gravă, din cauza unor calamităţi sau acte de vandalism, a unei părţi sau, după caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare.

Comerciantul care efectuează vânzări de lichidare trebuie să realizeze un inventar al mărfurilor care fac obiectul acestor operaţiuni şi să transmită o notificare primăriei localităţii în raza teritorială în care este amplasată structura de vânzare, în termenul prevăzut de norme.

[50] Ordonanţa Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor şi serviciilor de piaţă, republicată, Monitorul Oficial nr. 603/2007.

Vânzările de soldare se referă la operaţiunile mai puţin uzuale precedate de publicitate şi anunţate sub denumirea "soldare/soldări/soldul" şi care, printr-o reducere de preţuri, au ca rezultat vânzarea accelerată a stocului de mărfuri sezoniere existent într-o entitate cu amănuntul.

Acest tip de vânzări se pot realiza numai pe parcursul a două perioade pe an, cu o durată maximă de câte 45 de zile fiecare, astfel:

- perioada 15 ianuarie - 15 aprilie inclusiv, pentru produsele de toamnă-iarnă;
- perioada 1 august - 31 octombrie inclusiv, pentru produsele de primăvară-vară.

Entităţile care efectuează vânzări de soldare trebuie să notifice primăria în raza căreia îşi desfăşoară activitatea privind perioada în care realizează aceste operaţiuni cu cel puţin 15 zile înainte de începerea lor.

Vânzările efectuate prin magazine sau depozite de fabrică sunt cele care vizează producţia proprie, care este comercializată de producători direct consumatorilor. Pentru acest tip de vânzare cu preţ redus producătorii/comercianţii nu sunt obligaţi să realizeze nicio notificare.

Cu excepţia produselor alimentare, acest tip de vânzare poate fi practicat pentru partea din producţie care îndeplineşte anumite condiţii, asupra cărora consumatorii trebuie să fie informaţi, astfel: nu a fost anterior oferită spre vânzare din cauza defectelor de fabricaţie; face obiectul returnărilor din reţeaua comercială; reprezintă stocul din producţia sezonului anterior rămas nevândut.

Vânzările promoţionale sunt vânzările cu amănuntul, cash and carry sau prestările de servicii de piaţă care pot avea loc în orice perioadă a anului, fără să facă obiectul notificării, cu condiţia ca:

a) să nu fie efectuate în pierdere;

b) să se refere la produse disponibile sau care pot fi aprovizionate, precum şi la servicii vândute ori, după caz, prestate în mod curent;

c) produsele şi serviciile promovate trebuie să existe la vânzare pe durata întregii perioade anunţate a vânzărilor promoţionale sau comerciantul va informa consumatorii că oferta este valabilă numai în limita stocului disponibil.

Din punct de vedere al evidenţei contabile, vânzările cu preţ redus ocazionează întocmirea unor documente specifice, aşa cum se prezintă în continuare:

- decizia administratorului de reducere a preţurilor;
- listele de inventariere ale tuturor produselor la care se vor opera reduceri de preţ, în care trebuie să apară preţurile vechi;
- listele de inventariere cu noile preţuri de vânzare pe fiecare reper şi unitate de măsură;

Diferenţa dintre totalul celor două liste de inventariere se înregistrează în contabilitate, ca reducere de preţ prin diminuarea adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată aferentă şi nu prin evidenţierea unor cheltuieli. Această diferenţă trebuie trecută cu minus în raportul de gestiune, la rubrica "intrări", pentru corectarea soldului de marfă. Pe de altă parte, noile preţuri trebuie introduse şi în

casa de marcat, pentru fiecare produs în parte, astfel încât bonurile fiscale ce vor fi emise după reducerea preţurilor să evidenţieze noile preţuri de vânzare.

Pentru a prezenta înregistrările contabile care se efectuează în acest caz vom porni de la următoarele ipoteze de lucru:

- cost de achiziţie a mărfurilor: 2.000 lei;
- TVA deductibilă aferentă facturii furnizorului 24%: 2.000 x 24% = 480 lei;
- adaos comercial practicat 30%: 2.000 x 30% = 600 lei;
- TVA neexigibilă 24%: 2.600 x 24% = 624 lei;
- preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA: 2.000 + 600 + 624 = 3.224 lei;
- se decide reducerea preţului de vânzare cu 15%: 3.224 x 15% = 483,6 lei;
- noul preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA va fi 3.224 – 483,6 = 2.740,4 lei.

a. recepţia mărfurilor de la furnizori, conform factură şi notă de recepţie şi constatare de diferenţe:

371	=	%	3.224
„Mărfuri"		**401**	2.000
		„Furnizori"	
		378	600
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	624
		„TVA neexigibilă"	
4426	=	**401**	480
„TVA deductibilă"		*„Furnizori"*	

Observaţie: În cazul vânzărilor efectuate prin magazine sau depozite de fabrică această operaţie este înlocuită de aceea prin care se efectuează transferul gestionar al produselor pe baza bonului de predare, transfer, restituire sau a avizului de însoţire a mărfii, după cum gestiunile sunt sau nu dispersate teritorial, în contabilitate efectuându-se următoarea înregistrare:

371	=	%	
„Mărfuri"		**345**	
		„Produse finite"	
		378	
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	
		„TVA neexigibilă"	

b. reducerea adaosului comercial în vederea scăderii preţului, conform deciziei administratorului:

371	=	%	- 483,6
„Mărfuri"		**378**	- 390,0
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	- 93,6
		„TVA neexigibilă"	

c. vânzarea mărfurilor la noul preţ, conform registru de casă:

5311	=	%	2.740,4
„Casa în lei"		**707**	2.210,0
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	530,4
		„TVA colectată"	

d. descărcarea gestiunii de mărfurile vândute, conform notă de calcul şi notă de contabilitate:

%	=	**371**	2.740,4
607		*„Mărfuri"*	2.000,0
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			210,0
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			530,4
„TVA neexigibilă"			

O altă problemă pe care o putem discuta în acelaşi context se referă la produsele acordate gratuit în cadrul unor campanii promoţionale prin care se urmăreşte stimularea vânzărilor la alte categorii de produse.

Din punct de vedere fiscal aceste bunuri se includ în categoria cheltuielilor de reclamă şi publicitate, care sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, întrucât sunt cheltuieli efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris şi generează venituri impozabile.

Din punct de vedere al TVA, conform reglementărilor în vigoare[51] *„nu constituie livrare de bunuri acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfăşurarea activităţii economice"*.

Pentru scoaterea din evidenţă bunurilor în discuţie trebuie să se întocmească dispoziţie de livrare pentru eliberarea din magazie a acestora şi aviz de însoţire a mărfii pentru descărcarea lor din gestiune. Pentru transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfacere, premii, materiale promoţionale etc.) pe avizul de însoţire a mărfii trebuie să se înscrie menţiunea "Fără factură".

[51] Art. 128, alin. 8, lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

3.1.4.5. Contabilitatea comerţului prin automate şi semiautomate comerciale

În diverse zone publice sunt întâlnite aparate cunoscute sub denumirea de automate şi semiautomate comerciale, care permit comercializarea unor produse, de cele mai multe ori din categoria celor alimentare.

Principiul de funcţionare al acestora presupune alimentarea prealabilă a aparatului cu diverse produse (răcoritoare, apă minerală, ciocolată, snacksuri, ţigări etc.) care sunt cumpărate ulterior de consumatori persoane fizice, prin introducerea în aparat a sumelor de bani indicate ca preţ sau prin utilizarea unor jetoane achiziţionate contra cost.

Având în vedere că produsele respective sunt achiziţionate, de cele mai multe ori, de către deţinătorii aparatelor de la alţi comercianţi cu ridicata, o importanţă semnificativă pentru acest tip de comerţ o prezintă delimitarea corectă a gestiunilor, întrucât produsele aprovizionate sunt depozitate iniţial într-un depozit central şi de aici se realizează alimentarea periodică a aparatelor.

În acest context depozitul entităţii care deţine în proprietate aparatele poate fi considerat o gestiune, iar aparatele în sine pot reprezenta, la rândul lor, fiecare câte o gestiune distinctă.

Înregistrările contabile pe care le ocazionează această formă de comerţ sunt prezentate în continuare:

a. aprovizionarea de la furnizori specializaţi cu produse care urmează să alimenteze aparatele, conform factură şi notă de recepţie şi constatare de diferenţe:

- cost de achiziţie a mărfurilor: 1.000 lei;
- TVA deductibilă aferentă facturii furnizorului 24%: 1.000 x 24% = 240 lei;
- adaos comercial practicat 40%: 1.000 x 40% = 400 lei;
- TVA neexigibilă 24%: 1.400 x 24% = 336 lei;
- preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA: 1.000 + 400 + 336 = 1.736 lei;

371/depozit	=	%	1.736
„Mărfuri"		**401**	1.000
		„Furnizori"	
		378	400
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	336
		„TVA neexigibilă"	
4426	=	**401**	240
„TVA deductibilă"		*„Furnizori"*	

b. alimentarea aparatelor cu produsele specifice (transferul gestionar al mărfurilor din depozitul central la aparate), conform aviz de însoţire a mărfii:

371/aparat	=	**371/depozit**	1.736
„Mărfuri"		*„Mărfuri"*	

c. ridicarea banilor din aparate, pentru produsele care au fost vândute:

542	=	%	1.736
„Avansuri de trezorerie"		**707**	1.400
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	336
		„TVA colectată"	

d. depunerea banilor în casieria unităţii care deţine aparatele, conform registru de casă:

5311	=	**542**	1.736
„Casa în lei"		*„Avansuri de trezorerie"*	

e. descărcarea gestiunii de mărfurile vândute, conform notă de calcul şi notă de contabilitate:

%	=	**371**	1.736
607		*„Mărfuri"*	1.000
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			400
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			336
„TVA neexigibilă"			

3.1.4.6. Contabilitatea operaţiunilor de comerţ on line

Vânzarea mărfurilor se poate realiza şi prin intermediul magazinelor virtuale, care nu necesită existenţa fizică a unor spaţii comerciale în cadrul cărora să se producă actul de comerţ sau a contactului direct între vânzător şi cumpărător, aşa cum suntem obişnuiţi în cadrul comerţului clasic.

Această modalitate de vânzare mai este denumită şi comerţ on line sau electronic şi se caracterizează prin prezentarea mărfurilor oferite spre vânzare prin intermediul unor pagini web, care sunt accesate de către cumpărătorii care dispun de conexiune la internet, achiziţia propriu-zisă realizându-se pe baza unor comenzi ferme înregistrate pe site-ul respectiv.

Pe baza comenzilor primite de la clienţi, magazinul virtual expediază produsele solicitate la adresa menţionată de client la momentul înregistrării comenzii.

Întrucât pentru comerţul cu amănuntul prin corespondenţă şi comis-voiajori nu există obligativitatea utilizării caselor de marcat fiscale, rezultă că în comerţul on line nu este necesar să se emită bonul fiscal, tranzacţia fiind consemnată în facturi şi chitanţe.

În ceea ce priveşte operaţiile aferente stocurilor propriu-zise de mărfuri, reţinem că tranzacţiile derulate prin intermediul magazinelor virtuale nu presupun înregistrări contabile diferite de cele consemnate în cazul comerţului obişnuit, întrucât sunt parcurse aceleaşi etape principale şi anume: achiziţia de la furnizori, recepţia şi formarea preţului de vânzare, vânzarea şi descărcarea gestiunii.

Particularităţile acestei forme de comerţ sunt generate de modalităţile de livrare-decontare a bunurilor vândute, în condiţiile în care cele mai uzitate forme sunt:

- livrarea bunurilor comandate prin intermediul firmelor de curierat, cu plata ramburs;
- livrarea bunurilor comandate prin intermediul poştei, cu plata ramburs;
- livrarea bunurilor comandate prin intermediul firmelor de curierat sau poştă, cu plata anticipată prin virament bancar.

Înregistrările contabile specifice entităţilor care practică vânzarea mărfurilor prin intermediul magazinelor virtuale sunt prezentate în continuare:

a. achiziţia şi recepţia mărfurilor de la furnizori, conform factură şi notă de recepţie şi constatare de diferenţe (cost de achiziţie 2.000 lei şi adaos comercial 30%):

371	=	%	3.224
„Mărfuri"		**401**	2.000
		„Furnizori"	
		378	600
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	624
		„TVA neexigibilă"	
4426	=	**401**	480
„TVA deductibilă"		*„Furnizori"*	

b. vânzarea mărfurilor către clienţi, pe baza comenzilor înregistrate on line, conform facturii emise, în ipoteza că transportul mărfurilor, în valoare de 20 lei, este suportat de către cumpărător:

4111	=	%	3.248,8
„Clienţi"		**707**	2.600,0
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		708	20,0
		„Venituri din activităţi diverse"	
		4427	628,8
		„TVA colectată"	

În cazul în care comerciantul decide să suporte cheltuielile de transport pentru clientul său înregistrarea anterioară nu mai trebuie să conţină contul 708 „Venituri din activităţi diverse".

c. descărcarea gestiunii de mărfurile vândute, conform notă de calcul şi notă de contabilitate:

%	=	**371**	3.224
607		*„Mărfuri"*	2.000
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			600
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			624
„TVA neexigibilă"			

d. înregistrarea operaţiunilor privind expedierea şi decontarea mărfurilor:

A. Transport efectuat prin intermediul unei societăţi de curierat, cu plata ramburs

- emiterea facturii de decontare către societatea de curierat:

461	=	**4111**	3.248,8
„Debitori diverşi"		*„Clienţi"*	

- înregistrarea facturii emisă de societatea de curierat pentru serviciul de transport prestat, în valoare de 20 lei, TVA 24%:

%	=	**401**	24,8
624		*„Furnizori"*	20,0
„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"			
4426			4,8
„TVA deductibilă"			

- achitarea prin virament bancar a facturii emisă de societatea de curierat:

401	=	**5121**	24,8
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

Dacă plata serviciului de transport se efectuează pe loc, cu numerar, în momentul depunerii coletului cu mărfurile expediate, în contabilitate se înregistrează:

%	=	**542**	24,8
624		*„Avansuri de trezorerie"*	20,0
„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"			
4426			4,8
„TVA deductibilă"			

- încasarea contravalorii mărfurilor vândute de la societatea de curierat, care a primit sumele de la clienţii cărora le-a predat mărfurile, conform extras de cont:

5121	=	**461**	3.248,8
„Conturi la bănci în lei"		*„Debitori diverşi"*	

B. Transport efectuat prin intermediul poştei, cu plata ramburs

- înregistrarea facturii emisă de Poşta Română pentru serviciul de transport prestat, în valoare de 20 lei, TVA 24%, cu ocazia depunerii coletului:

%	=	**542**	24,8
626		*„Avansuri de trezorerie"*	20,0
„Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"			
4426			4,8
„TVA deductibilă"			

- încasarea de la Poşta Română contravalorii mărfurilor vândute, conform extras de cont:

5121	=	**461**	3.248,8
„Conturi la bănci în lei"		*„Debitori diverşi"*	

- închiderea conturilor în baza contractului încheiat cu poşta şi a facturilor de decontare:

461	=	**4111**	3.248,8
„Debitori diverşi"		*„Clienţi"*	

C. Transport efectuat prin intermediul unei societăţi de curierat sau al poştei, cu plata anticipată prin virament bancar

- încasarea anticipată, prin virament a contravalorii mărfurilor, conform extras de cont:

5121	=	**4111**	3.248,8
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

- înregistrarea cheltuielilor de expediere, conform facturii emise de societatea de curierat sau poştă:

%	=	**542**	24,8
624/626		*„Avansuri de trezorerie"*	20,0
„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"/ „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"			
4426			4,8
„TVA deductibilă"			

3.2. Contabilitatea ambalajelor în condiţiile utilizării metodei inventarului permanent

3.2.1. Definirea, necesitatea şi clasificarea ambalajelor

Ambalajele pot fi definite ca fiind materialele sau obiectele care au rolul de a contribui la păstrarea calităţii iniţiale a mărfurilor, la prelungirea duratei de păstrare şi la asigurarea integrităţii acestora în timpul transportului şi desfacerii.

Circulaţia mărfurilor de la producători până la consumatori, ca de altfel şi a celorlalte categorii de bunuri materiale, este condiţionată în mare măsură de utilizarea unor ambalaje adecvate, care contribuie la păstrarea proprietăţilor fizico-chimice ale acestora în timpul transportului, manipulării, depozitării şi comercializării. Altfel spus, ambalajele reprezintă o categorie distinctă de stocuri care asigură una dintre premisele importante pentru realizarea în condiţii corespunzătoare a circulaţiei propriu-zise a mărfurilor.

Datorită diversităţii tipurilor de ambalaje, a dimensiunilor şi modului de utilizare, al modului de finanţare şi recuperare este necesară, ca o condiţie indispensabilă pentru organizarea contabilităţii, clasificarea lor după mai multe criterii.

În funcţie de durată şi valoare, ambalajele se delimitează în două categorii sau grupe importante şi anume: **ambalaje de natura imobilizărilor corporale** şi **ambalaje de natura stocurilor**, aşa cum rezultă din figura de mai jos.

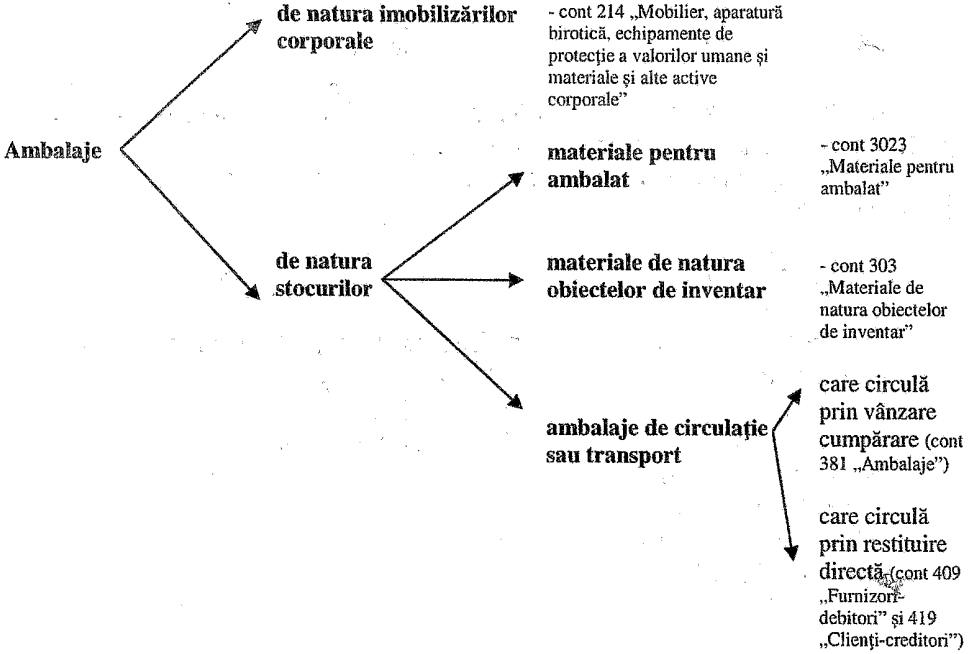
Ambalaje
de natura imobilizărilor corporale
- cont 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"
de natura stocurilor
materiale pentru ambalat
- cont 3023 „Materiale pentru ambalat"
materiale de natura obiectelor de inventar
- cont 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"
ambalaje de circulaţie sau transport
care circulă prin vânzare cumpărare (cont 381 „Ambalaje")
care circulă prin restituire directă (cont 409 „Furnizori-debitori" şi 419 „Clienţi-creditori")

Fig. 3.1. Clasificarea ambalajelor în funcţie de durată şi valoare

În prima categorie se încadrează ambalajele care îndeplinesc condiţiile de valoare şi durată pentru a putea fi recunoscute ca imobilizări corporale (containere, cisterne, tuburi de oxigen, butoaie de bere ş.a.), reflectându-se în contabilitate cu ajutorul contului **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"**.

Aceste ambalaje se utilizează, de regulă, pentru păstrarea mărfurilor şi fac parte din inventarul permanent al entităţii, circulând, atunci când este cazul, pe principiul restituirii integrale şi fără vânzare-cumpărare, pe bază de facturare „proforma".

Mişcarea acestor ambalaje se reflectă la furnizori numai în evidenţa operativă, iar la clienţi cu ajutorul contului de ordine şi evidenţă 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie", în cadrul căruia se ţine o evidenţă global-valorică pe fiecare gestiune. Serviciul comercial al clienţilor organizează, de asemenea, o evidenţă operativă pe furnizori şi scadenţe, pe feluri de ambalaje şi cantităţi.

Amortizarea acestor ambalaje se calculează şi înregistrează în contabilitate de către entitatea care le deţine, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile şi fiscale aplicabile tuturor activelor imobilizate corporale.

Ambalajele de natura stocurilor sunt numeroase şi au mai multe destinaţii, fapt ce impune clasificarea lor, în funcţie de conţinutul şi modul în care sunt reflectate în contabilitate, în trei subgrupe şi anume:

- materiale pentru ambalat;
- materiale de natura obiectelor de inventar;
- ambalaje de circulaţie sau de transport;

Materialele de ambalat (hârtie, pungi de hârtie şi polietilenă, carton, celofan, talaj industrial ş.a.) se folosesc pentru împachetarea mărfurilor în vederea vânzării en-detail, pentru preambalare şi expunere estetică, precum şi pentru nevoi gospodăreşti. Ele se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului **3023 „Materiale pentru ambalat"** sau pot fi incluse direct în cheltuielile de exploatare, în debitul contului **604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"**, după cum se stabileşte de entitate.

Materialele de ambalat, precum şi ambalajele a căror valoare este inclusă în preţul mărfurilor (cutii de conserve, sticle de plastic, pungi de polietilenă ş.a) se utilizează o singură dată, fiind nerecuperabile, fapt pentru care, pe măsura eliberării în consum se includ în cheltuielile de exploatare.

Materiale de natura obiectelor de inventar (lăzi pentru pâine, butoaie din fag pentru brânzeturi ş.a.) fac parte din inventarul permanent al entităţii, iar în contabilitate se reflectă cu ajutorul contului **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**, utilizându-se un analitic distinct. Ele circulă pe principiul restituirii integrale sau prin vânzare-cumpărare fiind considerate ambalaje de mică valoare sau scurtă durată.

De regulă, ambalajele de această natură sunt destinate pentru păstrarea şi transportul intern al mărfurilor. Dacă totuşi sunt livrate împreună cu mărfurile, ele sunt consemnate informativ în factură, iar clienţii care le primesc le evidenţiază extracontabil cu ajutorul contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau

gestiune", în timp ce furnizorii utilizează contul **351 „Materii și materiale aflate la terți"**. Ambalajele de acest tip livrate împreună cu marfa se restituie integral furnizorului de la care s-au primit, iar în perioada când se găsesc la beneficiari urmărirea lor la furnizori se asigură cu ajutorul evidenței operative.

Ambalajele de circulație sau de transport (navete pentru lapte, băuturi răcoritoare și alcoolice, cutii pliante din mucava, sticle, borcane ș.a.) participă la mai multe circuite comerciale, însoțesc mărfurile pe toată durata transportului și depozitării constituind principala categorie de ambalaje utilizate în activitatea de comerț cu ponderea cea mai mare.

Ambalajele de circulație sau transport, în funcție de modul de recuperare și valorificare, se delimitează în două subgrupe și anume:

a. ambalaje facturate distinct de mărfuri **care circulă prin vânzare-cumpărare** se urmăresc în contabilitate cu ajutorul contului **381 „Ambalaje"**;

b. ambalaje facturate distinct de mărfuri **care circulă prin restituire directă**, care se urmăresc în contabilitate cu ajutorul conturilor **409 „Furnizori-debitori"** și, respectiv, **419 „Clienți creditori"**.

3.2.2. Contabilitatea ambalajelor de circulație sau transport care circulă prin vânzare-cumpărare

Reflectarea în contabilitate a operațiilor economice privind ambalajele de transport care circulă prin vânzare-cumpărare, în condițiile utilizării metodei inventarului permanent, se poate realiza utilizându-se ca preț de evidență fie costul efectiv de achiziție, fie prețul standard (prestabilit).

Contabilizarea operațiilor generate de tranzacțiile efectuate cu acest tip de ambalaje presupune utilizarea contului 381 „Ambalaje", a cărui funcție contabilă a fost prezentată în paragraful 2.4.

În cele ce urmează vom prezenta prin intermediul unor exemple, cele mai reprezentative operații economice privind ambalajele de transport care circulă prin vânzare-cumpărare, în condițiile utilizării celor două prețuri de evidență la care am făcut referire anterior.

A. Evidența la cost efectiv de achiziție

1. Conform jurnalului notelor de recepție, se înregistrează primirea, odată cu mărfurile, a unor ambalaje referitor la care se cunosc următoarele elemente:

- prețul total facturat de furnizor 3.000 lei;
- cheltuielile de transport facturate de furnizor: 200 lei;
- TVA aferentă (24%): 3.200 x 24% = 768 lei;

%	=	**401**	3.968
381 „*Ambalaje*"		„*Furnizori*"	3.200
4426 „*TVA deductibilă*"			768

2. Pe baza bonului de predare, transfer, restituire se înregistrează ambalaje în valoare de 4.000 lei, realizate din producție proprie și reținute pentru a fi utilizate de către entitate:

381 „*Ambalaje*"	=	**345** „*Produse finite*"	4.000

3. Conform procesului verbal de predare-primire și avizului de însoțire, se primesc cu titlu gratuit ambalaje în valoare de 5.000 lei:

381 „*Ambalaje*"	=	**7582** „*Venituri din donații primite*"	5.000

4. Se înregistrează ambalajele constatate plus la inventariere și consemnate în procesul verbal de inventariere, evaluate la costul de 600 lei:

381 „*Ambalaje*"	=	**608** „*Cheltuieli privind ambalajele*"	600

5. Pe baza procesului verbal de predare-primire se înregistrează ambalaje aduse ca aport la capitalul social de către unul din asociații entității, în valoare de 1.500 lei:

381 „*Ambalaje*"	=	**456** „*Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*"	1.500

6. Se înregistrează vânzarea unor ambalaje, odată cu mărfurile, cunoscându-se că în jurnalul facturilor emise este înscrisă valoarea totală de 2.000 lei, iar TVA aferentă este de 24%:

- vânzarea ambalajelor:

4111 „*Clienți*"	=	%	2.480
		708 „*Venituri din activități diverse*"	2.000
		4427 „*TVA colectată*"	480

- descărcarea gestiunii de ambalajele vândute:

608 „*Cheltuieli privind ambalajele*"	=	**381** „*Ambalaje*"	2.000

7. Se acordă ambalaje cu titlu gratuit, evaluate la preţul de înregistrare de 1.000 lei, care se înregistrează pe baza procesului verbal de predare-primire şi a notei de contabilitate, astfel:

- descărcarea gestiunii de ambalaje:

6582	=	**381**	1.000
„Donaţii acordate"		*„Ambalaje"*	

- TVA aferentă ambalajelor acordate cu titlu gratuit:

635	=	**4427**	240
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		*„TVA colectată"*	

8. Conform procesului verbal de constatare şi notei de contabilitate se înregistrează ambalaje în valoare de 3.700 lei, distruse ca urmare a producerii unor evenimente extraordinare (incendii, inundaţii, cutremure etc.):

671	=	**381**	3.700
„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"		*„Ambalaje"*	

9. Se înregistrează în baza procesului verbal de inventariere ambalaje lipsă la inventar, în valoare de 400 lei, care potrivit deciziei de imputare se impută gestionarului unităţii:

- se descarcă gestiunea pentru ambalajele constatate lipsă la inventariere:

608	=	**381**	400
„Cheltuieli privind ambalajele"		*„Ambalaje"*	

- se impută gestionarului ambalajele lipsă:

4282	=	%	496
„Alte creanţe în legătură cu personalul"		**7588** *„Alte venituri din exploatare"*	400
		4427 *„TVA colectată"*	96

10. Pentru vânzarea unor ambalaje, în valoare de 2.800 lei, care nu mai sunt necesare entităţii, se efectuează transferul gestionar conform bonului de predare, transfer, restituire:

371	=	**381**	2.800
„Mărfuri"		*„Ambalaje"*	

B. Evidenţa la preţ standard (prestabilit)

Organizarea contabilităţii ambalajelor în contextul aplicării metodei inventarului permanent şi utilizării preţului standard, nu se deosebeşte din punct de vedere metodologic de cele care au fost prezentate în paragraful 3.1.2. pentru mărfurile a căror evidenţă se ţine la acest preţ.

Ca şi în cazul contabilităţii mărfurilor la preţ standard şi în privinţa ambalajelor apare necesitatea utilizării unui cont rectificativ cu ajutorul căruia să se evidenţieze diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile, după caz, existente între preţul de evidenţă şi costul de achiziţie.

Pentru ambalaje acest cont este 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje".

În debitul său se înregistrează, pe de o parte, diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (cost de achiziţie mai mare decât preţul standard) aferente ambalajelor intrate în gestiune, în corespondenţă cu creditul conturilor care indică proveniența (401 „Furnizori", 408 „Furnizori-facturi nesosite", 542 „Avansuri de trezorerie", 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" etc.), iar pe de altă parte, diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente ambalajelor ieşite din gestiune prin vânzare, lipsă la inventar, donaţii, distrugere etc., în corespondenţă cu creditul conturilor de cheltuieli în care s-a contabilizat ieşire propriu-zisă (608 „Cheltuieli privind ambalajele", 6582 „Donaţii acordate", 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare" etc.).

Contul analizat se creditează pentru a reflecta, pe de o parte, diferenţele de preţ în minus sau favorabile (cost de achiziţie mai mic decât preţul standard) aferente ambalajelor intrate în gestiune în corespondenţă cu debitul contului 381 „Ambalaje", iar pe de altă parte, diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente ambalajelor ieşite din gestiune prin vânzare, lipsă la inventar, donaţii, distrugere etc., în corespondenţă cu debitul conturilor de cheltuieli în care s-a contabilizat ieşire propriu-zisă (608 „Cheltuieli privind ambalajele", 6582 „Donaţii acordate", 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare" etc.).

Sumele care reprezintă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile aferente ambalajelor ieşite din gestiune, care se înscriu în debitul, respectiv în creditul contului 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje" se stabilesc pe bază de coeficient mediu (K).

Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea ambalajelor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare de cheltuieli în care au fost evidenţiate iniţial ambalajele ieşite din gestiune.

Soldul contului poate fi debitor sau creditor şi reprezintă diferenţele nefavorabile sau favorabile de preţ aferente ambalajelor existente în stoc.

a. Reflectarea contabilă a diferenţelor de preţ aferente ambalajelor intrate în gestiune:

- diferenţe de preţ nefavorabile sau în plus (cost de achiziţie mai mare decât preţul standard):

388	=	%
„Diferenţe de preţ la ambalaje"		**401**
		„Furnizori"
		408
		„Furnizori-facturi nesosite"
		542
		„Avansuri de trezorerie"
		456
		„Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"
		etc.

- diferenţe de preţ favorabile sau în minus (cost de achiziţie mai mic decât preţul standard):

381	=	**388**
„Ambalaje"		*„Diferenţe de preţ la ambalaje"*

b. Reflectarea contabilă a repartizării diferenţelor de preţ asupra ambalajelor ieşite din gestiune, pe baza unui coeficient mediu de repartizare k:

- repartizarea diferenţelor de preţ nefavorabile sau în plus:

%	=	**388**
608		*„Diferenţe de preţ la ambalaje"*
„Cheltuieli privind ambalajele"		
6582		
„Donaţii acordate"		
671		
„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"		
etc.		

- repartizarea diferenţelor de preţ favorabile sau în minus:

388	=	%
„Diferenţe de preţ la ambalaje"		**608**
		„Cheltuieli privind ambalajele"
		6582
		„Donaţii acordate"
		671
		„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"
		etc.

Facem precizarea că înregistrările contabile care au fost exemplificate în contextul evidenţei ambalajelor la cost de achiziţie rămân valabile şi pentru evidenţa la preţ prestabilit, cu deosebirea că, în plus, mai apar înregistrările specifice evidenţei la preţ standard, care constau în reflectarea diferenţelor de preţ aşa cum s-a arătat mai sus.

3.2.3. Contabilitatea ambalajelor de circulaţie sau transport care circulă prin restituire directă

Această categorie de ambalaje şi implicit sistemul de restituire directă a ambalajelor se utilizează, de regulă, în situaţia în care între furnizor şi client se efectuează operaţii frecvente de livrări de mărfuri cu ambalaje refolosibile.

Pentru asemenea livrări de ambalaje nu se constituie venituri, iar în contabilitatea furnizorului se utilizează contul **419 „Clienţi-creditori"**, care se creditează pentru ambalajele livrate şi se debitează pentru cele restituite de client. Pe de altă parte, în contabilitatea clientului nu se încarcă gestiunea de ambalaje, ci se foloseşte contul **409 „Furnizori-debitori"**, care se debitează cu valoarea ambalajelor primite de la furnizor cu mărfuri şi se creditează ulterior cu valoarea ambalajelor restituite acestei entităţi.

Operaţiile privind intrarea în patrimoniu a ambalajelor refolosibile, prin achiziţionare, ca plus de inventar sau de la prelucrare, precum şi cele privind ieşirea prin donaţii acordate şi prin imputare se înregistrează ca în cazul ambalajelor care circulă în sistemul de vânzare-cumpărare, aşa cum s-a prezentat anterior.

Principalele operaţii specifice acestei categorii de ambalaje sunt prezentate în tabelul următor:

La furnizor (entitate en gros)	**La client (entitate en detail)**
1. Pe baza facturii se livrează mărfuri în valoare de 1.000 lei, TVA 24% şi ambalaje de transport în valoare de 400 lei:	1. Achiziţia mărfurilor de la furnizor, în valoare de 1.000 lei, TVA 24% şi adaos comercial 30%, precum şi primirea ambalajelor în valoare de 400 lei:
◦ se înregistrează factura de vânzare:	- se înregistrează factura furnizorului:
4111 = % 1.640	% = **401** 1.640
„Clienţi" **707** 1.000	**371** 1.000
„Venituri din vânzarea mărfurilor"	*„Mărfuri"*
4427 240	**4426** 240
„TVA colectată"	*„TVA deductibilă"*
419 400	**409** 400
„Clienţi-creditori"	*„Furnizori-debitori"*
◦ se înregistrează descărcarea gestiunii:	- se înregistrează adaosul comercial conform NIR:
% = **371** 1.000	**371** = % 612
607 *„Cheltuieli privind mărfurile"* 750	*„Mărfuri"* **378** *„Diferenţe de preţ la mărfuri"* 300
378 *„Diferenţe de preţ la mărfuri"* 250	**4428** *„TVA neexigibilă"* 312

La furnizor (entitate en gros)	La client (entitate en detail)
2. Se primesc ambalajele goale restituite de client în valoare de 300 lei: **419** *„Clienți-creditori”* = **4111** *„Clienți”* 300	2. Se înregistrează restituirea către furnizor a ambalajelor goale, în valoare de 300 lei: **401** *„Furnizori”* = **409** *„Furnizori-debitori”* 300
3. Se înregistrează ambalajele reținute de client (nerestituite) în valoare de 100 lei, facturându-se TVA 24%: **419** *„Clienți-creditori”* = **708** *„Venituri din activități diverse”* 100 **4111** *„Clienți”* = **4427** *„TVA colectată”* 24	3. Se înregistrează ambalaje în stare bună, în valoare de 80 lei și degradate din cauze de forță majoră, în valoare de 20 lei, nerestituite furnizorului și facturate de acesta: % = **409** 100 **381** *„Ambalaje”* 80 **671** *„Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”* 20 **4426** *„TVA deductibilă”* = **401** *„Furnizori”* 24
4. Se înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalajele reținute de client: **608** *„Cheltuieli privind ambalajele”* = **381** *„Ambalaje”* 100	4. -
5. Se încasează contravaloarea ambalajelor facturate clientului: **5121** *„Conturi la bănci în lei”* = **4111** *„Clienți”* 124	5. Se achită contravaloarea ambalajelor nerestituite furnizorului: **401** *„Furnizori”* = **5121** *„Conturi la bănci în lei”* 124

3.3. Contabilitatea mărfurilor și ambalajelor în curs de aprovizionare

Raportându-ne la referențiarul contabil național se reține prevederea conform căreia *„înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor”*[52], în condițiile în care, în general, datele de transfer al controlului, al proprietății și de livrare coincid.

Cu toate acestea, activitatea practică și cadrul normativ, deopotrivă, relevă posibilitatea existenței unor decalaje de timp specifice:

[52] Pct. 155(1), OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr. 766/2009.

- bunurilor vândute în consignație sau stocurilor aflate la dispoziția clientului;
- stocurilor gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunurilor recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunurilor livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunurilor vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății.

În aceste condiții reglementările contabile aplicabile fac referire la o categorie de stocuri despre care stipulează faptul că *„sunt reflectate distinct în contabilitate acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare”*[53].

Atunci când în tranzacții intervin active încadrate în categoria celor aflate în curs de aprovizionare trebuie respectate regulile generale de evaluare referitoare la determinarea costului de achiziție.

Pentru reflectarea contabilă a operațiilor privind stocurile în curs de aprovizionare, inclusiv mărfuri și ambalaje, reglementările contabile conforme cu directivele europene au prevăzut o grupă distinctă de conturi în cadrul clasei a treia, printre care se numără și conturile 327 „Mărfuri în curs de aprovizionare” și 328 „Ambalaje în curs de aprovizionare”. Principial, reflectarea în contabilitate a stocurilor de mărfuri și ambalaje aflate în curs de aprovizionare se realizează după următoarea schemă:

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare:

327 *„Mărfuri în curs de aprovizionare”* = **401** *„Furnizori”*

Sau

328 *„Ambalaje în curs de aprovizionare”*

- valoarea stocurilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare:

371 *„Mărfuri”* = **327** *„Mărfuri în curs de aprovizionare”*

381 *„Ambalaje”* = **328** *„Ambalaje în curs de aprovizionare”*

[53] Pct. 154(3), OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr. 766/2009.

Exemplu: La începutul lunii aprilie anul N, o entitate cumpără de la un furnizor cu sediul în Canada mărfuri în valoare de 90.000 dolari. Bunurile sunt transportate pe cale navală, iar cumpărătorul intră în posesia stocurilor din momentul în care sunt încărcate pe vapor, în portul vânzătorului. În data de 10 aprilie N, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului atât încărcarea, cât şi recepţia bunurilor. Cursul utilizat pentru evaluarea bunurilor recepţionate este de 3,02 lei şi reprezintă cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de BNR în data de 09 aprilie N, ultima zi bancară anterioară operaţiunii de recepţie.

Cu această ocazie, vânzătorul transferă cumpărătorului atât proprietatea, cât şi riscurile şi beneficiile. La recepţie nu se constată diferenţe faţă de cantitatea livrată, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existenţa bunurilor solicitate şi transmite o copie a facturii primite de la furnizor şi a procesului-verbal de recepţie. Pe toată perioada transportului şi până la predarea bunurilor către cumpărător acestea se află în proprietatea cumpărătorului şi în răspunderea transportatorului.

Bunurile ajung în ţară pe data de 09 iunie N, moment în care transportatorul predă cumpărătorului mărfurile şi îi facturează acestuia cheltuielile de transport în valoare de 10.000 dolari. Cursul de schimb utilizat pentru reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport este cel comunicat de BNR în data de 08 iunie N, adică 3,20 lei. Taxele vamale aferente sunt în sumă de 25.600 lei.

În contabilitatea cumpărătorului vor fi reflectate următoarele operaţii:

- pe data de 10 aprilie N, recunoaşterea stocurilor la momentul transferării riscurilor şi beneficiilor, pe baza documentaţiei transmise de transportator:

327	=	**401**		271.800
„Mărfuri în curs de aprovizionare"		*„Furnizori"*		(90.000 $x 3,02 lei/$)

- preluarea efectivă de la transportator a mărfurilor importate, vămuirea acestora şi recunoaşterea lor la nivelul costului de achiziţie prin evidenţierea tuturor elementelor componente ale acestuia (preţ de achiziţie stabilit la data recepţiei, cheltuieli de transport şi taxa vamală):

371	=	%		329.400
„Mărfuri"		**327**		271.800
		„Mărfuri în curs de aprovizionare"		(90.000 $ x 3,02 lei/$)
		401		32.000
		„Furnizori"		(10.000 $ x 3,20 lei/$)
		446		25.600
		„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		

Exemplu: O entitate economică plătitoare de TVA, achiziţionează mărfuri de la un furnizor specializat, care este înregistrat în scopuri de TVA, în valoare de

4.000 lei, TVA 24%. Transferul dreptului de proprietate are loc la data emiterii facturii, însă mărfurile sunt puse la dispoziţia cumpărătorului într-un depozit al furnizorului, urmând ca acesta să intre efectiv în posesia lor luna următoare.

- înregistrarea facturii emisă de către furnizorul mărfurilor, la data vânzării:

%	=	**401**		4.960
327		*„Furnizori"*		4.000
„Mărfuri în curs de aprovizionare"				
4426				960
„TVA deductibilă"				

- ridicarea mărfurilor de la depozit şi recepţia acestora, conform notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

371	=	**327**		4.000
„Mărfuri"		*„Mărfuri în curs de aprovizionare"*		

3.4. Contabilitatea mărfurilor şi ambalajelor aflate la terţi

Mărfurile şi ambalajele aflate la terţi se referă la acele stocuri care deşi aparţin unei entităţi economice, pentru o perioadă determinată de timp, au fost trimise sau se află în custodia altor unităţi din diverse motive, dintre care amintim: păstrarea în spaţii de depozitare adecvate, de care proprietarul mărfurilor nu dispune; prezentarea la standuri şi expoziţii cu vânzare; trimiterea la terţi specializaţi în vederea efectuării unor operaţii de reparare, prelucrare sau recondiţionare; predarea spre vânzare în regim de consignaţie unităţilor specializate etc.

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind mărfurile şi ambalajelor aflate la terţi se utilizează contul 357 „Mărfuri aflate la terţi" şi, respectiv, 358 „Ambalaje aflate la terţi", cu funcţie contabilă de activ, al căror mod de funcţionare este prezentat în continuare prin intermediul unor exemple pe care le considerăm relevante, considerând că evidenţa mărfurilor şi ambalajelor se ţine la cost de achiziţie.

1. Mărfuri achiziţionate de la furnizori şi trimise la terţi pentru depozitare temporară în condiţii adecvate cu scopul menţinerii calităţii:

a. achiziţia şi recepţia mărfurilor de la furnizor, conform facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**		12.400
371		*„Furnizori"*		10.000
„Mărfuri"				
4426				2.400
„TVA deductibilă"				

b. decontarea prin virament bancar a contravalorii mărfurilor achiziţionate, conform extrasului de cont:

401	=	**5121**	12.400
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

c. trimiterea mărfurilor pentru a fi păstrate în condiţii adecvate, la o unitate terţă, conform avizului de însoţire a mărfii:

357	=	**371**	10.000
„Mărfuri aflate la terţi"		*„Mărfuri"*	

d. chiria facturată de unitatea terţă:

%	=	**401**	620
612		*„Furnizori"*	500
„Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"			120
4426			
„TVA deductibilă"			

e. întoarcerea mărfurilor de la terţul specializat pentru a fi comercializate, conform avizului de însoţire a mărfii:

371	=	**357**	10.000
„Mărfuri"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

f. vânzarea mărfurilor, conform facturii, cunoscând că preţul de vânzare fără TVA este de 15.000 lei:

4111	=	%	18.600
„Clienţi"		**707**	15.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	3.600
		„TVA colectată"	

g. descărcarea gestiunii de mărfurile vândute, conform jurnalului de vânzări:

607	=	**371**	10.000
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

2. Mărfuri şi ambalaje achiziţionate de la furnizori, dar lăsate în custodia acestora din cauza lipsei unor spaţii proprii pentru păstrare în condiţii de menţinere a calităţii:

a. recepţia mărfurilor la furnizor pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe şi precum şi predarea mărfurilor în custodia furnizorului, conform procesului verbal de preluare în custodie, cunoscând:

- valoare marfă facturată: 10.000 lei;
- TVA aferentă mărfurilor facturate de furnizor (24%): 10.000 x 24% = 2.400 lei;
- costul facturat de furnizor pentru păstrarea mărfurilor: 300 lei;
- TVA aferentă costurilor de păstrare (24%): 300 x 24% = 72 lei;
- valoare aferentă ambalajelor în care sunt transportate mărfurile 400 lei;

- TVA aferentă ambalajelor (24%): 400 x 24% = 96 lei.

%	=	**401**	13.268
357		*„Furnizori"*	10.300
„Mărfuri aflate la terţi"			
358			400
„Ambalaje aflate la terţi"			
4426			2.568
„TVA deductibilă"			

b. primirea mărfurilor de la furnizor în vederea comercializării şi a ambalajelor aferente, conform avizului de însoţire a mărfii, dacă mărfurile nu sunt vândute direct din depozitul furnizorului:

371	=	**357**	10.300
„Mărfuri"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

381	=	**358**	400
„Ambalaje"		*„Ambalaje aflate la terţi"*	

c. vânzarea mărfurilor şi ambalajelor şi descărcarea gestiunii, conform facturilor şi jurnalului de vânzări:

4111	=	%	18.600
„Clienţi"		**707**	15.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		708	400
		„Venituri din activităţi diverse"	
		4427	3.696
		„TVA colectată"	

607	=	**371**	10.300
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

608	=	**381**	400
„Cheltuieli privind ambalajele"		*„Ambalaje"*	

În cazul în care vânzarea mărfurilor se realizează direct din depozitele furnizorilor, fără a mai fi trimise la entitatea care le deţine în proprietate, înregistrările de la punctul b nu se mai efectuează, urmând a se contabiliza direct operaţiunile de vânzare şi de descărcare a gestiunii, astfel:

- vânzarea mărfurilor, conform facturii, cunoscând că preţul de vânzare fără TVA este de 15.000 lei:

4111	=	%	18.600
„Clienţi"		**707**	15.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		708	400
		„Venituri din activităţi diverse"	
		4427	3.696
		„TVA colectată"	

- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607	=	**357**	10.300
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

608	=	**358**	400
„Cheltuieli privind ambalajele"		*„Ambalaje aflate la terţi"*	

3. Mărfuri refuzate de clienţi şi rămase temporar în custodia acestora:

a. se livrează unui client mărfuri al căror preţ de vânzare este de 10.000 lei, TVA 24%, conform contract şi factură:

4111	=	%	12.400
„Clienţi"		**707**	10.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	2.400
		„TVA colectată"	

b. se descarcă gestiunea de mărfurile vândute, ştiind că acestea au un cost de achiziţie de 6.000 lei, conform jurnalului de vânzări:

607	=	**371**	6.000
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

c. se primeşte de la client documentaţia de refuz pentru o parte din marfă, deoarece a fost livrată în plus faţă de cantitatea contractată/nu corespunde din punct de vedere calitativ etc.

d. se emite factura de stornare pentru cantitatea refuzată de client, la preţ de vânzare 1.000 lei, TVA 24% şi se stornează descărcarea gestiunii pentru această marfă, la cost de achiziţie de 600 lei:

4111	=	%	- 1.240
„Clienţi"		**707**	- 1.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	- 240
		„TVA colectată"	

607	=	**371**	- 600
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

e. se încasează contravaloarea mărfurilor livrate şi acceptate de client, conform extras de cont (12.400 – 1.240):

5121	=	**4111**	11.160
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

f. se înregistrează marfa refuzată de client şi rămasă temporar în custodia acestuia, până când furnizorul o retrage, în valoare de 600 lei:

357	=	**371**	600
„Mărfuri aflate la terţi"		*„Mărfuri"*	

g. reducerea mărfurilor refuzate de la client, conform aviz de însoţire a mărfii

371	=	**357**	600
„Mărfuri"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

4. Mărfuri predate unor entităţi specializate pentru vânzare în consignaţie.

a. predarea în consignaţie, pe bază de proces-verbal şi aviz de însoţire a unor mărfuri a căror valoare contabilă este de 2.000 lei:

357	=	**371**	2.000
„Mărfuri aflate la terţi"		*„Mărfuri"*	

b. facturarea mărfurilor vândute prin consignaţie, ştiind că preţul de vânzare este de 2.200 lei:

4111	=	%	2.728
„Clienţi"		**707**	2.200
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	528
		„TVA colectată"	

c. descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute prin consignaţie.

607	=	**357**	2.000
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri aflate la terţi"*	

d. încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

5121	=	**4111**	2.278
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

5. Mărfuri trimise la terţi specializaţi pentru a fi prelucrate sau recondiţionate.

De obicei, prelucrarea sau recondiţionarea mărfurilor de către terţi specializaţi se decide atunci când este vorba de mărfuri greu vandabile pentru care este necesară o transformare care să ducă la comercializarea acestora.

Prelucrarea are ca rezultat transformarea unor mărfuri în alte sortimente de mărfuri (de exemplu stofa este transformată prin prelucrare în rochii), iar recondiţionarea se materializează în obţinerea sortimentelor iniţiale, dar la parametrii calitativi îmbunătăţiţi sau refăcuţi.

a. o entitate care comercializează confecţii şi materiale textile trimite la o croitorie stofă în valoare de 2.000 lei pentru a fi prelucrată în vederea obţinerii unor rochii, conform aviz de însoţire a mărfii:

357 *„Mărfuri aflate la terţi"*	=	**371**/stofă *„Mărfuri"*	2.000

b. se primesc rochiile de la croitorie, din factura emisă de aceasta rezultând: costul prelucrării 500 lei şi TVA aferentă 24%:

371/rochii *„Mărfuri"*	=	**357** *„Mărfuri aflate la terţi"*	2.000
%	=	**401**	620
371/rochii *„Mărfuri"*		*„Furnizori"*	500
4426 *„TVA deductibilă"*			120

Recondiţionarea mărfurilor trimise la terţi ocazionează aceleaşi înregistrări ca cele prezentate în cazul prelucrării, cu deosebirea că nu mai este necesară dezvoltarea în analitice distincte a contului 371 „Mărfuri", deoarece în urma acestei operaţiuni rezultă acelaşi sortiment de marfă ca cel care a fost trimis pentru recondiţionare.

6. Ambalaje trimise la terţi pentru recondiţionare.

a. se trimit la terţi pentru recondiţionare ambalaje în valoare de 3.000 lei, conform aviz de însoţire:

358 *„Ambalaje aflate la terţi"*	=	**381** *„Ambalaje"*	3.000

b. se înregistrează factura primită de la entitatea care a realizat recondiţionarea ambalajelor, din care rezultă: tarif de recondiţionare 600 lei, TVA aferentă 24%:

%	=	**401**	744
608 *„Cheltuieli privind ambalajele"*		*„Furnizori"*	600
4426 *„TVA deductibilă"*			144

c. reprimirea ambalajelor recondiţionate, conform aviz de însoţire:

381 *„Ambalaje"*	=	**358** *„Ambalaje aflate la terţi"*	3.000

3.5. Contabilitatea mărfurilor şi ambalajelor în condiţiile utilizării inventarului intermitent

Metoda inventarului intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei. Entităţile care utilizează această metodă trebuie să efectueze inventarierea faptică a stocurilor în conformitate cu politicile contabile aplicate (anual, trimestrial sau lunar), însă nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligaţii fiscale şi, totodată, cu respectarea reglementărilor în domeniu cu privire la organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Potrivit acestei metode intrările de stocuri nu se înregistrează prin intermediul conturilor de stocuri, ci cu ajutorul conturilor adecvate de cheltuieli. Stabilirea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei se bazează pe inventarierea faptică a efectuată la finele perioadei şi se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor stabilite la sfârşitul perioadei prin inventariere. Rezultă faptul că în condiţiile utilizării acestei metode **ieşirile de stocuri, în cursul perioadei, nu se contabilizează.**

Principiul general pe care se fundamentează ciclul de înregistrări specifice metodei inventarului intermitent poate fi redat succint astfel:

- transmiterea soldului iniţial al conturilor de stocuri privind mărfurile şi ambalajele asupra conturilor de cheltuieli aferente celor două categorii:

607 *Cheltuieli privind mărfurile*	=	**371** *Mărfuri*
608 *Cheltuieli privind ambalajele*	=	**381** *Ambalaje*

- intrarea în gestiune a stocurilor în cursul perioadelor:

607 *Cheltuieli privind mărfurile* Sau **608** *Cheltuieli privind ambalajele*	=	Conturi care indică proveniența mărfurilor sau ambalajelor

- înregistrarea stocurilor finale constatate la inventarierea efectuată la sfârşitul perioadei de gestiune:

371 *Mărfuri*	=	**607** *Cheltuieli privind mărfurile*
381 *Ambalaje*	=	**608** *Cheltuieli privind ambalajele*

Exemplu: La data de 01.12.N o entitate deține în stoc mărfuri în valoare totală de 20.000 lei. În cursul lunii decembrie a anului N s-au produs operațiuni de intrare-ieșire, așa cum rezultă din tabelele de mai jos:

Situația intrărilor de mărfuri în luna decembrie anul N

Data	Explicații	Sume
11.12.N	Achiziție	80.000
15.12.N	Primire cu titlu gratuit	10.000
28.12.N	Achiziție	40.000
Total	-	**130.000**

Situația ieșirilor de mărfuri în luna decembrie anul N

Data	Explicații	Sume
14.12.N	Vânzare	30.000
20.12.N	Vânzare	20.000
26.12.N	Distrugeri în incendiu	5.000
29.12.N	Vânzare	15.000
31.12.N	Minus la inventar	3.000
Total	-	**73.000**

În continuare, pentru o mai bună înțelegere a mecanismelor specifice celor două metode, se evidențiază înregistrările contabile ce se efectuează atât în condițiile utilizării metodei inventarului permanent, cât și a celui intermitent, cu precizarea că entitatea trebuie să prezinte în notele explicative informații referitoare la metoda de contabilizare a stocurilor folosită.

Data	Explicații	Inventar permanent		Inventar intermitent	
01.12.N	Transferul soldului inițial asupra cheltuielilor	-		607 = 371	20.000
11.12.N	Achiziție de la furnizori	371 = 401	80.000	607 = 401	80.000
14.12.N	Descărcare gestiune ca urmare a vânzării	607 = 371	30.000	-	
15.12.N	Primire cu titlu gratuit	371 = 7582	10.000	607 = 7582	10.000
20.12.N	Descărcare gestiune ca urmare a vânzării	607 = 371	20.000	-	
26.12.N	Distrugeri în incendiu	671 = 371	5.000	-	
28.12.N	Achiziție de la furnizori	371 = 401	40.000	607 = 401	40.000
29.12.N	Descărcare gestiune ca urmare a vânzării	607 = 371	15.000	-	
31.12.N	Minus la inventar	607 = 371	3.000	-	
31.12.N	Stoc final stabilit prin inventariere	-		371 = 607	77.000

În cazul inventarului intermitent, ieșirile de mărfuri s-au determinat la sfârșitul perioadei în funcție de stocul inițial, intrările înregistrate în cursul lunii și stocul final determinat prin inventariere, astfel:

Ieșiri = Stoc inițial + Intrări – Stoc final = 20.000 + 130.000 – 77.000 = 73.000 lei.

După cum se poate observa, în cazul inventarului intermitent eventualele lipsuri în gestiune nu se pot identifica, deoarece această metodă nu permite cunoașterea în orice moment a valorii stocurilor existente.

La locul de depozitare sau de utilizare a stocurilor se ține o evidență tehnico-operativă prin intermediul fișei de magazie sau a altor documente stabilite de entitate, în conformitate cu procedurile proprii elaborate de conducerea acesteia.

Totodată, trebuie menționat și faptul că, în conformitate cu prevederile legale[54], metoda inventarului intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

[54] OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 870/23.12.2008.

Capitolul 4

CONTABILITATEA DATORIILOR ŞI CREANŢELOR COMERCIALE

4.1. Contabilitatea datoriilor din operaţiuni comerciale

În general, datoriilor din operaţiuni comerciale le sunt asimilate obligaţiile faţă de terţi care apar ca urmare a realizării unor tranzacţii de natură comercială a căror decontare urmează a se efectua ulterior, la termenele convenite cu partenerii de afaceri, prin utilizarea unor forme şi instrumente de decontare stabilite de comun acord.

În principal, acest tip de datorii îşi au originea în operaţii ce presupun în special achiziţii de active circulante materiale (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, mărfuri, ambalaje ş.a.), dar şi de active imobilizate, uneori, de lucrări executate şi servicii prestate, precum şi din alte operaţii efectuate în baza unor contracte încheiate.

Pentru reflectarea contabilă a operaţiilor la care ne-am referit anterior se utilizează conturile sintetice de gradul I, care alcătuiesc grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate", din cadrul Planului general de conturi şi anume: 401 „Furnizori", 403 „Efecte de plătit", 404 „Furnizori de imobilizări", 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări", 408 „Furnizori–facturi nesosite" şi 409 „Furnizori-debitori".

Deşi conturile utilizate pentru înregistrarea operaţiilor specifice imobilizărilor (404 şi 405) ar putea fi asimilate mai mult activităţilor de investiţii, decât celor de natură comercială, totuşi, având în vedere conţinutul economic şi funcţia lor contabilă, considerăm benefică şi analiza acestora în contextul dat.

Pe de altă parte, în ceea ce priveşte contul 409 „Furnizori-debitori", trebuie făcută precizarea că deşi nu este un cont de datorii, întrucât are funcţie contabilă de activ, prezentarea sa în contextul temei abordate este necesară având în vedere rolul pe care acesta îl îndeplineşte în procesul de decontare a datoriilor faţă de furnizorii de stocuri, lucrări sau servicii.

Cu excepţia contului 409 „Furnizori-debitori", toate conturile ce vor fi prezentate în continuare au funcţie contabilă de pasiv şi pot prezenta solduri finale creditoare, care reflectă datoriile nedecontate sau valoarea efectelor de plătit.

Evidenţa operativă şi analitică a acestor datorii se organizează pe categorii de obligaţii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte, iar furnizorii se grupează în interni şi externi şi în cadrul fiecărei categorii pe termene de plată: lung, mediu sau scurt.

Conturile cu ajutorul cărora se înregistrează operaţiile de decontare cu furnizorii prezintă anumite particularităţi în ceea ce priveşte modul de reflectare

contabilă a tranzacţiilor specifice, dintre care vom încerca să surprindem în mod sintetizat şi sistematizat pe cele relevante.

Contul **401 „Furnizori"** asigură evidenţa datoriilor şi a decontărilor în relaţiile cu furnizorii, alţii decât entităţile afiliate şi entităţile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri sau prestările de servicii.

Acest cont se poate **credita** în corespondenţă cu debitul următoarelor conturi:

% 30x 361 371 381	=	401	- materii prime, materiale consumabile sau de natura obiectelor de inventar, animale, păsări, mărfuri sau ambalaje achiziţionate pe bază de facturi, a căror decontare urmează a se realiza ulterior;
% 321 322 323 326 327 328	=	401	- stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare;
% 308 368 378 388	=	401	- diferenţele de preţ în plus (nefavorabile) aferente stocurilor intrate în gestiune, în condiţiile evidenţei la preţ standard;
408	=	401	- facturile primite, care anterior au fost evidenţiate ca facturi nesosite;
409	=	401	- ambalaje care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori, precum şi valoarea avansurilor facturate;
4426	=	401	- TVA aferentă facturilor emise de furnizori;
532	=	401	- timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi călătorie, tichete de masă şi alte valori achiziţionate;
% 604 605	=	401	- materiale nestocate achiziţionate, precum şi consumul de energie şi apă;
% 611 la 626 628	=	401	- contravaloarea serviciilor facturate de terţi;
6581	=	401	- valoarea despăgubirilor, amenzilor sau penalităţilor datorate terţilor;
% 665 668	=	401	- diferenţele nefavorabile din evaluarea soldului datoriilor decontate în valută, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul analizat **se debitează** cu ocazia stingerii sau diminuării datoriilor faţă de furnizori, în corespondenţă cu creditul următoarelor conturi:

401	=	% 512 531 541 542	- plăţi efectuate către furnizori prin virament bancar, în numerar, din acreditive sau din avansuri de trezorerie;
401	=	403	- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit;
401	=	409	- ambalaje care circulă în sistem de restituire care au fost predate furnizorilor, precum şi valoarea avansurilor acordate furnizorilor şi regularizate;
401	=	7588	- datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii;
401	=	609	- reduceri comerciale primite ulterior facturării;
401	=	767	- valoarea sconturilor de decontare obţinute de la furnizori;
401	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente datoriilor în valută către furnizori, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul **403 „Efecte de plătit"** permite urmărirea în contabilitate a obligaţiilor de plată aferente efectelor comerciale (bilet la ordin, cambie etc.) acceptate.

În **creditul** acestui cont se reflectă următoarele tipuri de operaţii:

401	=	403	- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit;
665	=	403	- diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente efectelor de comerţ acceptate;

Debitarea acestui cont ocazionează următoarele corespondenţe:

403	=	512	- plăţile efectuate la scadenţă pe baza efectelor comerciale;
403	=	765	- diferenţele favorabile de curs valutar aferente efectelor de comerţ acceptate;

Contul **404 „Furnizori de imobilizări"** este utilizat pentru înregistrarea obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale, alţii decât entităţile afiliate şi cele legate prin interese de participare.

În **creditul** acestui cont regăsim reflectate următoarele categorii de operaţii economice:

% 20x 21x	=	404	- imobilizări necorporale sau corporale achiziţionate pe bază de facturi, a căror decontare urmează a se realiza ulterior;
% 223 224	=	404	- imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare;

% 231 233	=	404	- imobilizări corporale sau necorporale în curs de execuţie facturate de către antreprenori;
% 167 666	=	404	- obligaţia de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator şi a dobânzii aferente, în cazul leasingului financiar;
% 232 234	=	404	- valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări;
4426	=	404	- TVA aferentă facturilor emise de furnizorii de imobilizări;
6581	=	404	- valoarea despăgubirilor, amenzilor sau penalităţilor datorate terţilor;
% 665 668	=	404	- diferenţele nefavorabile din evaluarea soldului datoriilor decontate în valută, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul 404 „Furnizori de imobilizări" **se debitează** pe măsura decontării datoriilor faţă de furnizori, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată.

404	=	% 512 531 541 542	- plăţi efectuate către furnizori prin virament bancar, în numerar, din acreditive sau din avansuri de trezorerie;
404	=	405	- valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit;
404	=	% 232 234	- valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări şi decontate;
404	=	7588	- datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii;
404	=	767	- valoarea sconturilor de decontare obţinute de la furnizori;
404	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente datoriilor în valută către furnizori, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul **405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"** are un conţinut economic şi corespondenţe asemănătoare contului 403 „Efecte de plătit", cu deosebirea că acesta ţine evidenţa obligaţiilor de plată către furnizori de active imobilizate necorporale sau corporale, a căror decontare se realizează prin intermediul efectelor comerciale. Prin urmare, corespondenţele prezentate în cazul contului 403 rămân valabile şi în acest caz, cu precizarea că în locul contului 401 trebuie utilizat contul 404 „Furnizori de imobilizări" pentru a reflecta valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit.

Contul **408 „Furnizori – facturi nesosite"** este utilizat pentru înregistrarea achiziţiilor de active circulante materiale, lucrări sau servicii pentru care nu s-au primit încă facturi.

În credit acest cont reflectă:

% 30x 361 371 381	=	408	- materii prime, materiale consumabile sau de natura obiectelor de inventar, animale, păsări, mărfuri sau ambalaje achiziţionate, pentru care furnizorul nu a emis încă factura;
% 604 605	=	408	- materiale nestocate achiziţionate, precum şi consumul de energie şi apă, pentru care furnizorul nu a emis încă factura;
% 611 la 626 628	=	408	- lucrări executate şi servicii prestate de terţi specializaţi, pentru care aceştia nu au emis încă factura;
4428	=	408	- TVA aferentă bunurilor aprovizionate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate de la/de terţi, pentru care aceştia nu au emis factura;
% 665 668	=	408	- diferenţele nefavorabile din evaluarea soldului datoriilor decontate în valută, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

În debitul contului 408 se înregistrează:

408	=	401	- valoarea facturilor sosite;
408	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente datoriilor în valută către furnizori, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul **409 „Furnizori-debitori** asigură urmărirea avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii ulterioare, precum şi ambalajele acre circulă în sistem de restituire primite de la furnizori.

În debitul contului analizat se înregistrează:

409	=	401	- valoarea avansurilor facturate şi ambalaje care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori;
409	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente avansurilor în valută, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

În creditul acestui cont regăsim reflectate următoarele operaţii economice:

401	=	409	- valoarea avansurilor regularizate, precum şi valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor;

608	=	409	- ambalaje care circulă în sistem de restituire, degradate;
381	=	409	- ambalaje care circulă în sistem de restituire, care nu au mai fost înapoiate furnizorilor;
% 665 668	=	409	- diferenţe nefavorabile aferente avansurilor în valută, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Exemple:

1. O entitate economică achiziţionează mărfuri în data de 15.09.N, pe baza avizului de însoţire a mărfii din care rezultă că valoarea stocurilor aprovizionate este de 10.000 lei. Pe 07.10.N furnizorul emite factura, conform căreia valoarea mărfurilor este de:

I. 11.000 lei, TVA 24%;

II. 9.000 lei, TVA 24%.

Să se contabilizeze operaţiile aferente acestei tranzacţii atât prin metoda stornării, cât şi prin metoda înregistrării diferenţelor, ştiind că evidenţa mărfurilor se ţine la cost de achiziţie.

a. Pe data de 15.09.N se înregistrează achiziţia mărfurilor potrivit avizului de însoţire a mărfii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**408**	12.400
371		*„Furnizori-facturi*	10.000
„Mărfuri"		*nesosite"*	
4428			2.400
„TVA neexigibilă"			

b. Pe data de 07.10.N se înregistrează primirea facturii de la furnizor:

Cazul I varianta stornării:

- se stornează înregistrarea iniţială efectuată pe baza avizului de însoţire a mărfii:

%	=	**408**	- 12.400
371		*„Furnizori-facturi*	- 10.000
„Mărfuri"		*nesosite"*	
4428			- 2.400
„TVA neexigibilă"			

- se înregistrează factura furnizorului cu datele înscrise în aceasta:

%	=	**401**	13.640
371		*„Furnizori"*	11.000
„Mărfuri"			
4426			2.640
„TVA deductibilă"			

Cazul I varianta înregistrării diferenţelor:

- înregistrează diferenţa în plus dintre factură şi avizul de însoţire a mărfii:

%	=	**401**		13.640
408		*„Furnizori"*		12.400
„Furnizori-facturi nesosite"				
371				1.000
„Mărfuri"				
4426				240
„TVA deductibilă"				

- se înregistrează TVA devenită exigibilă ca urmare a emiterii facturii:

4426	=	**4428**	2.400
„TVA deductibilă"		*„TVA neexigibilă"*	

Cazul II varianta stornării:

- se stornează înregistrarea iniţială efectuată pe baza avizului de însoţire a mărfii:

%	=	**408**	- 12.400
371		*„Furnizori-facturi nesosite"*	- 10.000
„Mărfuri"			
4428			- 2.400
„TVA neexigibilă"			

- se înregistrează factura furnizorului cu datele înscrise în aceasta:

%	=	**401**	11.160
371		*„Furnizori"*	9.000
„Mărfuri"			
4426			2.160
„TVA deductibilă"			

Cazul II varianta înregistrării diferenţelor:

- înregistrează diferenţa în minus dintre factură şi avizul de însoţire a mărfii:

%	=	**401**	11.160
408		*„Furnizori"*	12.400
„Furnizori-facturi nesosite"			
371			- 1.000
„Mărfuri"			
4426			- 240
„TVA deductibilă"			

- se înregistrează TVA devenită exigibilă ca urmare a emiterii facturii:

4426	=	**4428**	2.400
„TVA deductibilă"		*„TVA neexigibilă"*	

2. O entitate economică achiziţionează ambalaje, pe data de 08.07.N, de la un producător specializat, al căror cost de achiziţie este de 8.000 lei, iar TVA aferentă de 24%. Pentru decontarea contravalorii stocurilor achiziţionate entitatea emite un bilet la ordin a cărui scadenţă este pe 27.08.N, când are loc plata prin virament bancar a efectului de comerţ. Entitatea este înregistrată în scopuri de TVA, evidenţa ambalajelor este ţinută la cost de achiziţie, iar comisionul reţinut de bancă este de 600 lei.

a. Recepţia ambalajelor achiziţionate pe baza facturii şi a notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**	9.920
381		*„Furnizori"*	8.000
„Ambalaje"			
4426			1.920
„TVA deductibilă"			

b. Emiterea efectului de comerţ:

401	=	**403**	9.920
„Furnizori"		*„Efecte de plătit"*	

c. Plata la scadenţă a efectului de comerţ şi a comisionului bancar, conform extrasului de cont:

%	=	**5121**	10.520
403		*„Conturi la bănci în lei"*	9.920
„Efecte de plătit"			
627			600
„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"			

3. Pe data de 16.09.N, societatea Electrocasnica, specializată în comerţul cu amănuntul al produselor electronice şi electrocasnice, plăteşte prin virament un avans în sumă de 3.720 lei unei entităţi producătoare de frigidere în vederea livrării ulterioare a 20 de bucăţi din acest produs. Furnizorul emite factura de avans pe data de 10.10.N, iar produsele contractate, în valoare de 15.000 lei şi TVA 24%, sunt livrate pe data de 03.11.N când societatea Electrocasnica emite un bilet la ordin cu scadenţa pe data de 29.11.N, a cărui de contare se realizează la acest termen prin virament bancar, comisionul perceput de bancă fiind de 450 lei. Adaosul comercial practicat de societatea Electrocasnica este de 20%, iar evidenţa mărfurilor se ţine la preţ de vânzare inclusiv TVA.

a. Pe baza extrasului de cont se înregistrează avansul plătit (16.09.N):

401	=	**5121**	3.720
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	
Analitic: Plată anticipată			

b. Pe baza facturii de avans primite de la furnizor se efectuează înregistrarea (10.10.N):

%	=	**401**	3.720
4091		*„Furnizori"*	3.000
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		*Analitic: Plată anticipată*	
4426			
„TVA deductibilă"			720

c. Se primește factura furnizorului pentru mărfurile livrate, adaosul comercial fiind de 20% (03.11.N).

- recepția mărfurilor primite, conform facturii și notei de recepție și constatare de diferențe:

371	=	%	22.320
„Mărfuri"		**401**	15.000
		„Furnizori"	
		378	3.000
		„Diferențe de preț la mărfuri"	
		4428	4.320
		„TVA neexigibilă"	

- TVA aferentă facturii furnizorului (15.000 x 24%):

4426	=	**401**	3.600
„TVA deductibilă"		*„Furnizori"*	

d. Se înregistrează factura de stornare primită de la furnizor (op.b.):

%	=	**401**	- 3.720
4091		*„Furnizori"*	- 3.000
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		*Analitic: Plată anticipată*	
4426			
„TVA deductibilă"			- 720

În urma acestei înregistrări contabile contul 401 „Furnizori" are sold creditor care reprezintă diferența ce urmează a fi decontată de 14.880 lei (18.600 – 3.720).

e. Pe 03.11.N, pentru suma de 14.880 lei este emis și acceptat de furnizor un bilet la ordin:

401	=	**403**	14.880
„Furnizori"		*„Efecte de plătit"*	

f. Pe 29.11.N, conform extrasului de cont, se decontează biletul la ordin și se achită comisionul băncii:

%	=	**5121**	15.330
403		*„Conturi la bănci în lei"*	14.880
„Efecte de plătit"			
627			450
„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"			

4. Pe data de 25.11.N societatea Mondocom achiziționează mărfuri din import al căror cost este de 10.000 euro. Decontarea contravalorii mărfurilor achiziționate se realizează pe data de 15.01.N+1, iar evidența mărfurilor se ține la cost de achiziție. Cursul de schimb leu - euro a avut următoarea evoluție:

- la 25.11.N, 1 euro = 4,3 lei;
- la 30.11.N, 1 euro = 4,1 lei;
- la 31.12.N, 1euro = 4,2 lei;
- la 15.01.N+1, 1 euro = 4 lei.

a. Pe data de 25.11.N se înregistrează recepția mărfurilor achiziționate:

371	=	**401**	10.000 € x 4,3 lei/€ = 43.000 lei
„Mărfuri"		*„Furnizori"*	

b. La sfârșitul perioadei de gestiune (30.11.N) are loc reevaluarea datoriei exprimate în valută:

401	=	**765**	10.000 € x (4,3-4,1) lei/€ = 2.000 lei
„Furnizori"		*„Venituri din diferențe de curs valutar"*	

c. La închiderea exercițiului (31.12.N) are loc reevaluarea datoriei exprimate în valută:

665	=	**401**	10.000 € x (4,2-4,1) lei/€ = 1.000 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"		*„Furnizori"*	

d. Pe data de 15.01.N+1, conform extrasului de cont, are loc decontarea datoriei exprimate în valută:

401	=	%	10.000 € x 4,2 lei/€ = 42.000 lei
„Furnizori"		**5124**	10.000 € x 4 lei/€ = 40.000 lei
		„Conturi la bănci în valută"	
		765	10.000 € x (4,2-4) lei/€ = 2.000 lei
		„Venituri din diferențe de curs valutar"	

4.2. Contabilitatea creanţelor din operaţiuni comerciale

Creanţele comerciale care sunt generate de operaţiuni de vânzare pe credit, de bunuri, lucrări sau servicii specifice activităţii de exploatare, se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I, care alcătuiesc grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate" şi anume: 4111 "Clienţi", 4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu", 413 "Efecte de primit de la clienţi", 418 „Clienţi – facturi de întocmit". În plus, faţă de conturile enumerate anterior, în cadrul grupei 41 mai este încadrat, totodată, şi contul 419 „Clienţi-creditori", cu ajutorul căruia sunt înregistrate datoriile generate de avansurile primite în vederea efectuării unor livrări ulterioare de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

Cu excepţia contului 419 „Clienţi-creditori", a cărui funcţie contabilă este de pasiv, toate celelalte conturi ale grupei analizate au funcţie contabilă de activ, iar soldurilor lor finale pot fi debitoare reflectând creanţele neîncasate până la finele perioadei de gestiune.

Evidenţa operativă şi analitică se organizează pe categorii de creanţe, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte, iar clienţii se grupează în interni şi externi şi în cadrul fiecărei categorii pe termene de încasare: lung, mediu sau scurt.

Conturile cu ajutorul cărora se înregistrează operaţiile de decontare cu clienţii prezintă anumite particularităţi în ceea ce priveşte modul de reflectare contabilă a tranzacţiilor specifice, dintre care vom încerca să surprindem în mod sintetizat şi sistematizat pe cele relevante.

Contul **411 „Clienţi"** este dezvoltat în două conturi sintetice de gradul II, 4111 „Clienţi" şi 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu", şi asigură evidenţa creanţelor şi decontărilor în relaţiile cu clienţii interni şi externi, inclusiv a celor incerţi, rău-platnici, dubioşi sau aflaţi în litigiu, pentru livrări de active circulante materiale, lucrări executate sau servicii prestate pe bază de facturi, cu excepţia entităţilor afiliate şi a entităţilor legate prin interese de participare.

În debitul acestui cont se înregistrează următoarele operaţii economice:

4111	=	% 701 702 la 708	- preţul de vânzare aferent livrărilor efectuate şi facturate clienţilor;
4111	=	4427	- TVA aferentă facturilor emise pentru livrările efectuate;
4111	=	418	- facturile emise pentru vânzările efectuate anterior şi înscrise în avize de însoţire;
4111	=	267	- creanţa reprezentând ratele de leasing financiar;
4111	=	766	- dobânda cuvenită locatorului pentru ratele de leasing financiar;
4111	=	472	- veniturile înregistrate în avans sau de realizat, aferente perioadelor sau exerciţiilor financiare următoare;

4111	=	419	- valoarea avansurilor facturate clienţilor, precum şi ambalajele care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor;
4111	=	754	- valoarea creanţelor reactivate;
4111	=	7581	- despăgubiri, amenzi şi penalităţi datorate de terţi;
4111	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente creanţelor în valută faţă de clienţi, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Creditul contului analizat permite reflectarea următoarelor operaţii economice:

% 512 531	=	4111	- sumele încasate de la clienţi prin virament bancar, respectiv în numerar;
5112	=	4111	- cecurile acceptate de la clienţi;
413	=	4111	- efectele comerciale acceptate de la clienţi;
419	=	4111	- decontarea avansurilor încasate de la clienţi, precum şi ambalajele care circulă în sistem de restituire, returnate de clienţi;
2678	=	4111	- garanţiile reţinute de la clienţi;
709	=	4111	- reducerile comerciale acordate clienţilor ulterior facturării;
667	=	4111	- valoarea sconturilor de decontare acordate clienţilor;
6581	=	4111	- creanţe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii;
% 665 668	=	4111	- diferenţe nefavorabile aferente creanţelor în valută faţă de clienţi, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Observaţie: Contul 4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu" se debitează cu valoarea vânzărilor de bunuri şi servicii către clienţii care au devenit incerţi, rău platnici, dubioşi sau acţionaţi în justiţie, prin creditul contului 4111 „Clienţi" şi se creditează pe măsura încasării creanţelor în cauză, în corespondenţă cu debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci" şi 531 „Casa". Creanţele ce nu se mai pot recupera, devenite pierderi pentru unitate, se reflectă în creditul contului 4118, prin debitul conturilor 654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" şi 4427 „TVA colectată". Pierderile din creanţe şi debitori diverşi se urmăresc în contabilitate cu ajutorul contului 8034 „Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare".

Contul **413 „Efecte de primit de la clienţi"** asigură urmărirea drepturilor de creanţă ce se încasează prin intermediul efectelor comerciale (cambia şi biletul la ordin).

Acest cont **se debitează** în corespondenţă cu următoarele conturi:

413	=	4111	- sumele datorate de clienţi reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate;
413	=	765	- diferenţele favorabile de curs valutar, aferente efectelor comerciale neîncasate, înregistrate la finele perioadelor de gestiune;

În creditul contului analizat se înregistrează:

5113	=	413	- efectele comerciale primite de la clienţi şi depuse pentru încasare la scadenţă;
5114	=	413	- efectele comerciale depuse pentru scontare;
512	=	413	- sumele încasate de la clienţi prin conturile curente;
665	=	413	- diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente efectelor comerciale neîncasate, înregistrate la finele perioadelor de gestiune;

Contul **418 „Clienţi – facturi de întocmit"** permite urmărirea creanţelor neexigibile privind vânzările pentru care nu s-au întocmit facturi.

În debitul acestui cont se înregistrează:

418	=	% 701 702 la 708	- preţul de vânzare aferent bunurilor livrate sau serviciilor prestate pentru care nu s-au emis facturi;
418	=	4428	- TVA aferentă livrărilor efectuate pentru care nu s-a emis încă factura;
418	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente creanţelor în valută faţă de clienţi, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

În creditul contului analizat vom reflecta:

4111	=	418	- valoarea facturilor emise pentru clienţi;
% 665 668	=	418	- diferenţe nefavorabile aferente creanţelor în valută faţă de clienţi, respectiv aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Contul **419 „Clienţi-creditori"** asigură, în principal, urmărirea avansurilor încasate de la clienţi în scopul efectuării unor livrări ulterioare de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii, dar şi a ambalajelor care circulă în sistem de restituire directă.

În creditul acestui cont se reflectă:

4111	=	419	- sumele facturate clienţilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, precum şi valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor;
% 665 668	=	419	- diferenţe nefavorabile aferente avansurilor în valută primite de la clienţi, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Debitul contului analizat permite înregistrarea următoarelor operaţii economice:

419	=	4111	- decontarea avansurilor încasate de la clienţi, precum şi valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi;
419	=	708	- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nereturnate de clienţi;
419	=	% 765 768	- diferenţe favorabile aferente avansurilor în valută decontate, respectiv aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute;

Exemple:

1. O entitate economică vinde mărfuri în data de 15.09.N, pe baza avizului de însoţire a mărfii din care rezultă că valoarea stocurilor comercializate este de 10.000 lei. Pe 07.10.N emite factura, conform căreia valoarea mărfurilor este de:

I. 11.000 lei, TVA 24%;

II. 9.000 lei, TVA 24%.

Să se contabilizeze operaţiile aferente acestei tranzacţii atât prin metoda stornării, cât şi prin metoda înregistrării diferenţelor, ştiind că evidenţa mărfurilor se ţine la cost de achiziţie, care este de 8.000 lei.

a. Pe data de 15.09.N se înregistrează vânzarea mărfurilor potrivit avizului de însoţire a mărfii:

418 *„Clienţi-facturi de întocmit"*	=	% **707** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"* **4428** *„TVA neexigibilă"*	12.400 10.000 2.400

b. Pe data de 07.10.N se înregistrează emiterea facturii:

Cazul I varianta stornării:

- se stornează înregistrarea iniţială efectuată pe baza avizului de însoţire a mărfii:

418 *„Clienţi-facturi de întocmit"*	=	% **707** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"* **4428** *„TVA neexigibilă"*	- 12.400 - 10.000 - 2.400

- se înregistrează factura emisă cu datele înscrise în aceasta:

4111 *„Clienţi"*	=	% **707** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"* **4427** *„TVA colectată"*	13.640 11.000 2.640

Cazul I varianta înregistrării diferenţelor:

- înregistrează diferenţa în plus dintre factură şi avizul de însoţire a mărfii:

4111	=	%	13.640
„Clienţi"		**418**	12.400
		„Clienţi-facturi de întocmit"	
		707	1.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	240
		„TVA colectată"	

- se înregistrează TVA devenită exigibilă ca urmare a emiterii facturii:

4428	=	**4427**	2.400
„TVA neexigibilă"		*„TVA colectată"*	

Cazul II varianta stornării:

- se stornează înregistrarea iniţială efectuată pe baza avizului de însoţire a mărfii:

418	=	%	- 12.400
„Clienţi-facturi de întocmit"		**707**	- 10.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4428	- 2.400
		„TVA neexigibilă"	

- se înregistrează factura furnizorului cu datele înscrise în aceasta:

4111	=	%	11.160
„Clienţi"		**707**	9.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	2.160
		„TVA colectată"	

Cazul II varianta înregistrării diferenţelor:

- înregistrează diferenţa în minus dintre factură şi avizul de însoţire a mărfii:

4111	=	%	11.160
„Clienţi"		**418**	12.400
		„Clienţi-facturi de întocmit"	
		707	- 1.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	- 240
		„TVA colectată"	

- se înregistrează TVA devenită exigibilă ca urmare a emiterii facturii:

4428	=	**4427**	2.400
„TVA neexigibilă"		*„TVA colectată"*	

c. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute:

607	=	**371**	8.000
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

2. O entitate economică producătoare de ambalaje, vinde pe data de 08.07.N altei entităţi specializate în comerţul cu ridicata ambalaje (produse finite), în valoare de 8.000 lei, iar TVA aferentă de 24%. Pentru decontarea contravalorii stocurilor vândute entitatea acceptă un efect comercial a cărui scadenţă este pe 27.08.N, când are loc depunerea la bancă pentru încasare. Pe data de 28.08.N se încasează prin virament bancar efectul comercial. Entitatea este înregistrată în scopuri de TVA, evidenţa ambalajelor este ţinută la cost de producţie, care este de 5.000 lei, iar comisionul reţinut de bancă este de 600 lei.

a. Pe baza facturii se înregistrează vânzarea ambalajelor (produse finite):

4111	=	%	9.920
„Clienţi"		**701**	8.000
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	1.920
		„TVA colectată"	

b. Se descarcă gestiune de produsele vândute:

711	=	**345**	5.000
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		*„Produse finite"*	

c. Acceptarea efectului comercial:

413	=	**4111**	9.920
„Efecte de primit de la clienţi"		*„Clienţi"*	

d. Pe data de 27.08.N se depune efectul comercial la bancă pentru a fi încasat:

5113	=	**413**	9.920
„Efecte de încasat"		*„Efecte de primit de la clienţi"*	

e. Pe data de 28.08.N se încasează efectul comercial şi se plăteşte comisionului bancar, conform extrasului de cont:

%	=	**5113**	10.520
5121		*„Efecte de încasat"*	9.920
„Conturi la bănci în lei"			
627			600
„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"			

Observaţie: Dacă efectele comercial sunt scontate (depuse la bancă pentru a fi încasate înainte de scadenţă), în contabilitate se efectuează următoarele înregistrări:

a. Scontarea efectului comercial:

5114	=	**413**	9.920
„Efecte remise spre scontare"		*„Efecte de primit de la clienţi"*	

şi concomitent:

Debit **8037** *„Efecte scontate neajunse la scadenţă"* 9.920 lei

b. Încasarea efectului scontat şi evidenţierea taxei de scont şi a comisionului reţinute de bancă:

%	=	**5114**	10.520
5121		*„Efecte remise spre scontare"*	9.000
„Conturi la bănci în lei"			
667			920
„Cheltuieli privind sconturile acordate"			
627			600
„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"			

şi concomitent:

Credit **8037** *„Efecte scontate neajunse la scadenţă"* 9.920 lei

3. Pe data de 16.09.N, societatea Electroprod, specializată în realizarea de produse electronice şi electrocasnice, încasează prin virament un avans în sumă de 3.720 lei de la o entitate specializată în comerţul cu ridicata a acestui tip de produse, în vederea livrării ulterioare a 20 de frigidere. Furnizorul emite factura de avans pe data de 10.10.N, iar produsele contractate, în valoare de 15.000 lei şi TVA 24%, sunt livrate pe data de 03.11.N, când clientul emite un bilet la ordin cu scadenţa pe data de 29.11.N, a cărui de contare se realizează la acest termen prin virament bancar, comisionul perceput de bancă fiind de 450 lei. Costul de producţie al frigiderelor livrate este de 11.000 lei.

a. Pe baza extrasului de cont se înregistrează avansul încasat (16.09.N):

5121	=	**4111**/încasare anticipată	3.720
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

b. Pe data de 10.10.N se emite factura pentru avansul primit:

4111	=	**%**	3.720
„Clienţi"		**419**	3.000
		„Clienţi-creditori"	
		4427	720
		„TVA colectată"	

c. Se emite factura pentru produsele livrate (03.11.N).

- vânzarea produselor:

4111	=	**%**	18.600
„Clienţi"		**701**	15.000
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	3.600
		„TVA colectată"	

- se descarcă gestiunea de produsele vândute:

711	=	**345**	11.000
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		*„Produse finite"*	

d. Se înregistrează factura de stornare emisă de furnizor pentru avansul încasat anterior:

4111	=	**%**	- 3.720
„Clienţi"		**419**	- 3.000
		„Clienţi-creditori"	
		4427	- 720
		„TVA colectată"	

În urma acestei înregistrări contabile contul 4111 „Clienţi" are sold debitor care reprezintă diferenţa ce urmează a fi încasată de 14.880 lei (18.600 – 3.720).

e. Pe 03.11.N, pentru suma de 14.880 lei este acceptat de furnizor un bilet la ordin:

413	=	**4111**	14.880
„Efecte de primit de la clienţi"		*„Clienţi"*	

f. Pe 29.11.N, conform extrasului de cont, se încasează biletul la ordin şi se achită comisionul băncii:

%	=	**413**	15.330
5121		*„Efecte de primit de la clienţi"*	14.880
„Conturi la bănci în lei"			
627			450
„Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"			

4. Pe data de 25.11.N societatea Prodexim exportă produse la un preţ negociat de 10.000 euro. Decontarea contravalorii stocurilor comercializate se realizează pe data de 15.01.N+1, iar costul produselor vândute este de 30.000 lei. Cursul de schimb leu - euro a avut următoarea evoluţie:

- la 25.11.N, 1 euro = 4,3 lei;
- la 30.11.N, 1 euro = 4,1 lei;
- la 31.12.N, 1euro = 4,2 lei;
- la 15.01.N+1, 1 euro = 4 lei.

a. Pe data de 25.11.N se înregistrează vânzarea produselor:

4111 *„Clienţi"*	=	**701** *„Venituri din vânzarea produselor finite"*	10.000 € x 4,3 lei/€ = 43.000 lei

b. La sfârşitul perioadei de gestiune (30.11.N) are loc creanţei exprimate în valută:

665 *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**4111** *„Clienţi"*	10.000 € x (4,3-4,1) lei/€ = 2.000 lei

c. La închiderea exerciţiului (31.12.N) are loc reevaluarea creanţei exprimate în valută:

4111 *„Clienţi"*	=	**765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	10.000 € x (4,2-4,1) lei/€ = 1.000 lei

d. Pe data de 15.01.N+1, conform extrasului de cont, are loc încasarea creanţei exprimate în valută:

%	=	**4111** *„Clienţi"*	10.000 € x 4,2 lei/€ = 42.000 lei
5124 *„Conturi la bănci în valută"*			10.000 € x 4 lei/€ = 40.000 lei
665 *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*			10.000 € x (4,2-4) lei/€ = 2.000 lei

5. Se livrează şi se facturează mărfuri unui client, în valoare de 10.000 lei, TVA 24 %, al căror cost de achiziţie este de 8.000 lei. Creanţa nu se mai poate recupera din cauza declarării falimentului clientului.

a. Livrarea şi facturarea mărfurilor:

4111 *„Clienţi"*	=	%	12.400
		707 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	10.000
		4427 *„TVA colectată"*	2.400

b. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	8.000

c. La declararea falimentului se înregistrează creanţa incertă:

4118 *„Clienţi incerţi sau în litigiu"*	=	**4111** *„Clienţi"*	12.400

d. Se constituie ajustări pentru deprecierea creanţelor clienţi:

6814 *„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"*	=	**491** *„Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi"*	10.000

e. Scoaterea din activ a creanţei incerte:

%	=	**4118** *„Clienţi incerţi sau în litigiu"*	12.400
654 *„Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"*			10.000
4427 *„TVA colectată"*			2.400

f. Anularea ajustării pentru deprecierea creanţelor clienţi:

491 *„Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi"*	=	**7814** *„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"*	10.000

4.3. Reflectarea contabilă a diferenţelor constatate la recepţia mărfurilor

La primirea stocurilor de la furnizori, comisia de recepţie trebuie să verifice concordanţa dintre datele înscrise în documentele de livrare şi contractele încheiate, pe de o parte, şi situaţia reală constată, pe de altă parte, în vederea depistării unor posibile diferenţe ce pot să apară.

Eventualele diferenţe ce pot fi constate la recepţie se consemnează în Notele de recepţie şi constatare de diferenţe şi, în funcţie de natura lor, pot fi: cantitativ-valorice, calitativ-valorice sau valorice.

A. Diferenţele cantitativ-valorice sunt determinate de existenţa la recepţie a unor cantităţi în plus sau în minus faţă de cele înscrise în documentele însoţitoare.

I. Plusurile constatate la recepţie pot fi acceptate sau respinse de către client şi aduc în discuţie două situaţii posibile:

a. furnizorul a facturat cantitatea solicitată de client, dar în realitate a livrat efectiv o cantitate mai mare;
b. furnizorul a facturat şi a livrat efectiv o cantitate mai mare decât cea solicitată de client.

În cazul în care **cantităţile constatate în plus la recepţie sunt admise de către cumpărător** şi furnizorul a facturat cât a cerut clientul, dar i-a livrat efectiv mai mult, plusurile sunt înregistrate în contabilitatea clientului ca o intrare obişnuită în gestiune şi se solicită furnizorului încă o factură numai pentru cantitatea respectivă. Până la primirea celei de a doua facturi, aferentă plusului constatat, clientul va înregistra plusul de stocuri prin intermediul conturilor 408 „Furnizori-facturi nesosite" şi respectiv 4428 „TVA neexigibilă".

În contabilitatea clientului, cu ocazia recepţiei, se înregistrează:

%	=	**401**	cu valoarea
371		*„Furnizori"*	stocurilor comandate
„Mărfuri"			şi facturate de
4426			furnizor
„TVA deductibilă"			

%	=	**408**	cu valoarea
371		*„Furnizori-facturi*	stocurilor constatate
„Mărfuri"		*nesosite"*	în plus la recepţie şi
4428			acceptate
„TVA neexigibilă"			

Ulterior, după ce se primeşte factura de la furnizor pentru plusul acceptat, clientul va înregistra:

%	=	**408**	cu valoarea
371		*„Furnizori-facturi*	stocurilor constatate
„Mărfuri"		*nesosite"*	în plus la recepţie şi
4428			acceptate, cu suma în
„TVA neexigibilă"			roşu

%	=	**401**	cu valoarea
371		*„Furnizori"*	stocurilor constatate
„Mărfuri"			în plus la recepţie şi
4426			facturate ulterior de
„TVA deductibilă"			furnizor

În contabilitatea furnizorului, în această situaţie, se va înregistra factura emisă pentru cantitatea contractată cu clientul:

4111	=	%	cu valoarea
„Clienţi"		**707**	stocurilor solicitate
		„Venituri din vânzări	de client şi înscrise
		mărfurilor"	în factură
		4427	
		„TVA colectată"	

La emiterea celei de a doua facturi în care s-a consemnat şi cantitatea care a fost livrată în plus se repetă înregistrarea de mai sus, efectuată pe baza primei facturi.

În cazul în care furnizorul facturează şi livrează efectiv mai mult decât a comandat clientul, iar acesta din urmă acceptă cantitatea livrată în totalitate, în contabilitatea clientului se va înregistra intrarea stocurilor, în mod obişnuit, la nivelul cantităţii efectiv facturate şi recepţionate, în timp ce furnizorul va înregistra o vânzare obişnuită pe baza facturii pe care a emis-o.

Client				Furnizor			
%	=	**401**	cu valoarea	**4111**	=	%	cu
371		*„Furnizori"*	stocurilor	*„Clienţi"*		**707**	valoarea
„Mărfuri"			facturate de			*„Venituri*	stocurilor
4426			furnizor şi			*din*	facturate
„TVA			recepţionate			*vânzarea*	şi livrate
deductibilă"						*mărfurilor"*	efectiv
						4427	clientului
						„TVA	
						colectată"	

În ceea ce priveşte **plusurile constatate la recepţie şi neacceptate de client**, putem reliefa aceleaşi două situaţii pe care le-am adus în discuţie în cazul plusurilor acceptate.

În primul caz, dacă plusurile constatate la recepţie nu sunt acceptate de client, deoarece depăşesc înţelegerea contractuală cu furnizorul, clientul va înregistra intrarea în gestiune pentru cantitatea comandată şi acceptată, conform facturii, aşa cum am arătat anterior, iar plusul neadmis la recepţie va fi reflectat în debitul contului extrabilanţier 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie". După ce furnizorul îşi va ridica plusul de marfă livrat clientului şi neacceptat de acesta, în contabilitatea clientului se creditează contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie".

Furnizorul, pe baza facturii pe care a emis-o, va înregistra în mod obişnuit vânzarea cantităţii contractate, iar pentru cantitatea livrată în plus şi neacceptată de client nu mai face nicio înregistrare, deoarece, la solicitarea acestuia, trebuie să-şi retragă marfa.

În al doilea caz, întrucât clientul nu are factură pentru cantitatea comandată, respectiv pentru cantitatea pe care doreşte să o accepte efectiv, acesta trebuie să solicite furnizorului stornarea facturii iniţiale şi emiterea unei noi facturi pentru cantitatea comandată şi efectiv acceptată. În aceste condiţii, clientul va contabiliza stocul recepţionat ca şi cum nu ar fi primit factura de la furnizor (prin intermediul contului 408), iar plusul neacceptat prin debitarea contului 8033.

Deci în contabilitatea clientului, până la stornarea facturii iniţiale şi primirea noi facturi aferente cantităţii solicitate şi acceptate, se înregistrează:

%	=	**408**	cu valoarea stocurilor
371		*„Furnizori-facturi*	comandate şi efectiv
„Mărfuri"		*nesosite"*	acceptate
4428			
„TVA neexigibilă"			

Debit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* – cu valoarea stocurilor livrate în plus şi neacceptate.

Odată cu primirea noii facturi în care este consemnată cantitatea comandată de client şi acceptată la recepţie de acesta, clientul va înregistra:

- stornarea înregistrării iniţiale:

%	=	**408**	cu valoarea stocurilor
371		*„Furnizori-facturi*	comandate şi efectiv
„Mărfuri"		*nesosite"*	acceptate, cu suma în
4428			roşu
„TVA neexigibilă"			

- înregistrarea noii facturi:

%	=	**401**	cu valoarea stocurilor
371		*„Furnizori"*	comandate şi acceptate
„Mărfuri"			la recepţie pentru care
4426			s-a primit o nouă
„TVA deductibilă"			factură

Credit **8033** *„Valori materiale primite în păstrare sau custodie"* – cu valoarea stocurilor livrate în plus, neacceptate şi restituite furnizorului.

În contabilitatea furnizorului înregistrările specifice acestei situaţii sunt următoarele:

- se contabilizează vânzarea iniţială la nivelul cantităţii efectiv facturate şi livrate:

4111	=	%	cu valoarea stocurilor
„Clienţi"		**707**	livrate efectiv
		„Venituri din vânzări	clientului
		mărfurilor"	
		4427	
		„TVA colectată"	

- se stornează factura iniţială:

4111	=	%	cu valoarea stocurilor
„Clienţi"		**707**	livrate efectiv
		„Venituri din vânzări	clientului, cu suma în
		mărfurilor"	roşu
		4427	
		„TVA colectată"	

- se emite o nouă factură în care se consemnează cantitatea solicitată şi efectiv acceptată de către client:

4111	=	%	cu valoarea stocurilor
„Clienţi"		**707**	comandate şi efectiv
		„Venituri din vânzări	acceptate de către
		mărfurilor"	client
		4427	
		„TVA colectată"	

Cantitatea livrată în plus şi neacceptată de client este retrasă de către furnizor pe propria cheltuială.

II. Minusurile constatate la recepţie de către client, pe de o parte, pot fi puse pe seama furnizorului, a cărăuşului sau a delegatului propriu, iar pe de altă parte, pot fi încadrate fie în categoria perisabilităţilor (în limite normale sau peste normele legale), fie în cea a pierderilor din cauză de forţă majoră (calamităţi).

Având în vedere particularităţile activităţii practice, **diferenţele în minus constatate la recepţie din vina furnizorului** pot fi soluţionate în mod diferit.

Potrivit literaturii de specialitate[55], de regulă, aceste diferenţe nu se contabilizează, deoarece în aceste situaţii clientul refuză plata, sistează recepţia şi anunţă furnizorul, solicitând trimiterea de către furnizor a unui delegat care să verifice recepţia realizată.

După ce delegatul furnizorului verifică modul în care s-a realizat recepţia de către client şi se constată corectitudinea acesteia, în opinia noastră, furnizorul poate avea la dispoziţie două variante prin care se poate regla situaţia creată:

[55] Dumitrana M. şi colectiv, *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, pg. 124.

- dacă furnizorul a facturat şi a livrat mai puţin decât a solicitat clientul prin contract, odată cu livrarea cantităţii lipsă emite încă o factură pentru diferenţa constatată minus la recepţie sau stornează factura iniţială şi, ulterior, odată cu livrarea cantităţii lipsă, emite o nouă factură;

- în cazul în care furnizorul a facturat conform contractului, în sensul că stocurile sunt reflectate în factură la nivelul cantităţii solicitate de client, însă a livrat efectiv mai puţin, furnizorului îi revine obligaţia de a livra şi cantitatea constatată lipsă la recepţie.

Dacă plata s-a realizat înainte de efectuarea recepţiei, furnizorul devine debitor în limita valorii aferente diferenţelor constatate la recepţie.

Pe de altă parte, în literatura de specialitate[56], este adusă în discuţie şi posibilitatea ca, după anunţarea furnizorului, în cazul în care clientul are cerere pe piaţă pentru marfa achiziţionată, totuşi să o înregistreze în gestiune şi să pună în vânzare cantitatea recepţionată, deşi la recepţie au fost identificate minusuri cantitative. În acest caz este propusă soluţia înregistrării furnizorului ca debitor, urmând ca, ulterior, când acesta trimite diferenţa constatată lipsă să fie anulat debitul creat în sarcina sa.

%	=	**401**	
371		*„Furnizori"*	- valoarea stocului recepţionat
„Mărfuri"			
4426			- TVA aferentă
„TVA deductibilă"			
461			- valoarea stocului lipsă la recepţie (inclusiv TVA aferentă)
„Debitori diverşi"			

%	=	**461**	- valoarea stocului livrat ulterior de furnizor
371		*„Debitori diverşi"*	
„Mărfuri"			
4426			
„TVA deductibilă"			

Deoarece această soluţie contabilă presupune corespondenţe care nu sunt prevăzute de normele în vigoare referitoare la funcţionarea conturilor, poate ar fi mai potrivită varianta solicitării unei stornări în roşu a facturii iniţiale şi emiterea unei noi facturi la nivelul cantităţii efectiv livrate clientului.

Referitor la **diferenţele în minus constatate la recepţie din vina cărăuşului sau delegatului clientului** trebuie menţionat faptul că în cazul în care clientul apelează la un terţ specializat pentru efectuarea transportului sau transportul se efectuează cu mijloace proprii însoţite de delegaţi proprii, în prima

[56] Traşcă M., *Contabilitatea unităţilor prestatoare de servicii*, Editura Sitech, Craiova, 1996, pg. 73-74.

situaţie cărăuşul şi în a doua situaţie delegatul devin răspunzători de transportul şi integritatea bunurilor până când acestea ajung la client.

Dacă la recepţie se constată minusuri cantitative şi se concluzionează faptul că vinovaţi de această situaţie sunt cărăuşul sau delegatul propriu, clientul va înregistra, pe de o parte, lipsa stocurilor pe seama cheltuielilor, iar pe de altă parte, imputarea cantităţilor lipsă în sarcina cărăuşului sau delegatului, după caz.

Înregistrarea facturii furnizorului, la nivelul cantităţii facturate:

%	=	**401**	
371		*„Furnizori"*	- valoarea stocului facturat de furnizor
„Mărfuri"			
4426			- TVA aferentă
„TVA deductibilă"			

Înregistrarea stocurilor lipsă la recepţie, conform notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

607	=	**371**	- valoarea stocurilor constatate minus la recepţie
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	

Înregistrarea imputării prejudiciului produs:

461	=	%	
„Debitori diverşi" (pentru cărăuş)		**7588** *„Alte venituri din exploatare"*	- valoarea stocurilor constatate minus la recepţie
sau			
4282 *„Alte creanţe în legătură cu personalul"* (pentru delegat)		**4427** *„TVA colectată"*	- TVA aferentă

Diferenţele în minus constatate la recepţie şi încadrate la perisabilităţi sau pierderi din calamităţi se suportă de către client pe seama cheltuielilor proprii.

607	=	**371**	- valoarea stocurilor constatate minus la recepţie
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	
sau			
671 *„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"*			

Atunci când minusurile cantitativ-valorice constatate la recepţie nu pot fi soluţionate pe loc, în sensul că nu se cunoaşte cauza acestora, până la soluţionare, se reflectă în debitul contului 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare",

în corespondenţă cu creditul conturilor de stocuri aprovizionate (301, 302, 303, 361, 371 sau 381, după caz).

Ulterior, după soluţionare prin stabilirea cauzei, contul 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" se creditează în corespondenţă cu debitul conturilor de cheltuieli la care s-a făcut referire anterior.

B. Diferenţele calitativ-valorice şi valorice apar atunci când furnizorul fie trimite clientului alte stocuri decât cele comandate, fie stocurile nu corespund din punct de vedere calitativ, fie preţurile sunt diferite de cele negociate iniţial.

În situaţia în care clientul constată la recepţie faptul că stocurile primite nu corespund, în sensul că nu sunt de natura celor solicitate prin comandă, sunt de altă calitate decât cea solicitată ori au perioada de valabilitate depăşită, se refuză plata şi se anunţă furnizorul. Dacă clientul refuză stocurile înainte de achitarea facturii primite de la furnizor, acesta din urmă poate acţiona astfel:

1. Îşi retrage stocurile fără să mai aducă altele în loc;

În acest caz clientul sistează recepţia şi se întocmeşte „Procesul verbal de preluare în custodie" debitând contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie" cu valoarea facturată de furnizor, iar după ce furnizorul îşi ridică stocurile se înregistrează ieşirea acestora din custodie prin creditarea contului 8033 cu aceeaşi valoare.

Furnizorul va înregistra stornarea vânzării efectuate prin formula contabilă:

4111	=	%	valoarea stocurilor
„Clienţi"		**707**	facturate clientului, cu
		„Venituri din vânzări mărfurilor"	suma în roşu
		4427	
		„TVA colectată"	

2. Îşi retrage stocurile şi aduce aceeaşi cantitate, la acelaşi preţ, dar corespunzătoare din punct de vedere calitativ;

În aceste condiţii, pentru stocurile livrate iniţial, se procedează ca în situaţia prezentată anterior, iar pentru stocurile livrate ulterior clientului, furnizorul va emite o nouă factură, clientul va face recepţiona stocurile şi în condiţiile în care nu sunt probleme se întocmeşte Nota de recepţie şi constatare de diferenţe reflectându-se în contabilitate intrarea stocurilor şi plata furnizorului.

3. Lasă stocurile în custodia clientului, dacă cheltuielile cu transportul sunt mai mari decât suma cerută de client pentru păstrare în custodie, urmând să le vândă direct din depozitul acestuia sau să le valorice în alte scopuri (în cazul celor expirate);

Această variantă presupune acelaşi tratament contabil pentru stocurile livrate de către furnizor ca în cazul precedent, cu deosebirea că evidenţierea ieşirii din custodie a stocurilor, prin creditarea contului 8033, se va produce în momentul în care furnizorul va găsi o soluţie favorabilă de comercializare, livrarea efectuându-se direct din depozitele clientului.

În plus, în această situaţie, clientul va percepe o anumită sumă pentru faptul că a păstrat în custodie stocurile, motiv pentru care va emite o factură ce se va contabiliza astfel:

Client			Furnizor		
4111	=	%	%	=	**401**
„Clienţi"		**708**	**628**		*„Furnizori"*
		„Venituri din activităţi diverse"	*„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"*		
		4427	**4426**		
		„TVA colectată"	*„TVA deductibilă"*		

4. Nu este de acord să-şi ridice stocurile de la client deoarece consideră că a respectat prevederile contractuale;

În această situaţie amintim doar faptul că în contabilitatea clientului, în prima fază se procedează ca în situaţiile anterioare, stocurile fiind evidenţiate extrabilanţier prin debitarea contului 8033, după care cele două părţi aflate în litigiu aşteaptă soluţia formulată în justiţie.

5. Îşi retrage stocurile de la client, dar consideră că a respectat prevederile contractuale şi solicită penalităţi de la client pentru stocarea lotului respectiv.

De această dată se procedează similar cazului 1, cu deosebirea că, în plus, litigiul dintre cele două părţi va fi soluţionat în instanţă, urmând ca ulterior, în funcţie de soluţia pronunţată de judecător să se aplice şi tratamentele contabile adecvate.

6. Abandonează stocurile în depozitele clientului;

O situaţie care poate să apară în activitatea practică, specifică stocurilor de mărfuri, constă în aceea că la recepţie nu au fost constate diferenţe, clientul a pus în vânzare mărfurile, însă, din cauza unor vicii ascunse marfa nu se poate comercializa.

În acest caz clientul anunţă furnizorul pentru a trimite un delegat care să participe la o nouă recepţie şi constatare a calităţii mărfurilor. Soluţionarea acestei situaţii se poate realiza astfel:

a. dacă furnizorul trimite un nou lot de marfă, din acelaşi sortiment şi cu aceeaşi valoare, dar corespunzătoare calitativ, în contabilitatea celor două părţi nu se efectuează înregistrări suplimentare. La furnizor vor apărea înregistrări contabile specifice modului în care acesta soluţionează lotul cu vicii ascunse (vânzare la un preţ mic, recondiţionare, casare etc.);

b. dacă furnizorul este în imposibilitatea de a trimite un nou lot de marfă clientului şi este de acord cu retragerea mărfurilor, atunci se efectua corecţiile contabile la ce doi parteneri, astfel:

- la client:

%	=	**401**	cu sume în roşu
371		*„Furnizori"*	
„Mărfuri"			
4426			
„TVA deductibilă"			

371 *„Mărfuri"*	=	% **378** *„Diferenţe de preţ la mărfuri"* **4428** *„TVA neexigibilă"*	cu sume în roşu
- la furnizor:			
4111 *„Clienţi"*	=	% **701/707** *„Venituri din vânzarea produselor finite/mărfurilor"* **4427** *„TVA colectată"*	cu sume în roşu
607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	cu sume în roşu
	sau		
711 *„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"*	=	**345** *„Produse finite"*	cu sume în roşu

În cazul în care mărfurile au vicii ascunse care nu au fost depistate la recepţie de către client, furnizorul poate să ofere acestuia din urmă şi soluţia acordării unor reduceri comerciale sub forma rabaturilor, astfel încât preţul aferent să poată fi ajustat în vederea comercializării ulterioare.

4.4. Contabilitatea reducerilor de preţ acordate de către furnizori

În cadrul multor tranzacţii pot să apară situaţii în care furnizorii acordă clienţilor anumite reduceri de preţ, ceea ce face ca preţul sau tariful negociat iniţial de părţi să nu mai coincidă cu cel plătit efectiv de client.

Din punct de vedere al motivaţiei acordării, reducerile de preţ pot fi clasificate în două categorii şi anume:

1. **reduceri de natură comercială**, categorie în care se încadrează: rabaturile, remizele şi risturnurile;
2. **reduceri de natură financiară**, cunoscute sub denumirea de scont de decontare.

Rabaturile (bonificaţiile) constituie reduceri procentuale de preţuri acordate de furnizori în cazul existenţei unor imperfecţiuni sau defecte de calitate inerente, însă nesemnificative.

Remizele (discountul) reprezintă reduceri procentuale de preţuri acordate de furnizori, fie pentru cantitatea apreciabilă negociată, peste o anumită limită minimă (remiză de cantitate), fie pentru poziţia preferenţială a clientului în totalul clientelei unităţii (remiză pentru revânzare).

Risturnurile se referă la reducerile procentuale de preţuri, acordate după o anumită perioadă de timp. Ele se determină şi se restituie clienţilor pentru cumpărările repetate pe care aceştia le-au efectuat şi care depăşesc o anumită limită valorică minimă într-un anumit interval de timp, de regulă un an. Această categorie de reduceri de preţuri se consemnează în facturi distincte, în roşu, care se reflectă în contabilitatea ambilor parteneri prin stornarea operaţiei iniţiale.

Scontul de decontare se acordă acelor clienţi care îşi achită datoriile înainte de scadenţa stabilită.

Din punct de vedere al momentului acordării, identificăm, de asemenea, două categorii de reduceri de preţ în care pot fi incluse atât reducerile comerciale, cât şi cele financiare astfel:

1. **reduceri acordate şi înscrise pe factura de achiziţie**;
2. **reduceri acordate ulterior facturării**, prin facturi distincte de reduceri de preţ.

În legătură cu reducerile de preţ amintite anterior se pot reţine următoarele aspecte considerate semnificative:

- diferenţa dintre valoarea la preţ de vânzare şi reducerile comerciale acordate şi înscrise pe factura iniţială, la momentul producerii tranzacţiei, se numeşte net comercial;
- reducerile comerciale sub formă de rabat şi remiză acordate şi înscrise pe factura iniţială de livrare nu generează înregistrări în contabilitate, deoarece se reflectă numai valoarea netă a facturii, fără reducerile în cauză;
- metodologia de calcul a reducerilor de preţ prezintă anumite particularităţi şi anume:
  - reducerile comerciale premerg reducerile financiare, iar în cazul în care se acordă concomitent reduceri comerciale şi financiare, scontul de decontare se aplică după ultima reducere de natură comercială;
  - se determină în etape sau altfel spus în mod succesiv, avându-se în vedere, de fiecare dată, reducerile deja efectuate şi, implicit, valoarea netă a operaţiei sau categoriei de operaţii de vânzare asupra căreia se aplică procentul de reducere;
  - se determină, mai întâi rabaturile şi apoi remizele;
  - procentele de rabat se aplică la valoarea grupelor de bunuri materiale pentru care se acordă, iar pentru remize şi risturnuri se utilizează totalul facturii ca bază de calcul;
  - facturile în care se determină şi se înscriu reduceri comerciale se înregistrează în contabilitate la valoarea netă comercială;

- sconturile de decontare nu influenţează costul stocurilor, deoarece au legătură cu modul de decontare şi nu sunt legate de mărimea preţului de cumpărare;

- reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent la perioada la care se referă, se evidenţiază distinct în contabilitate cu ajutorul conturilor 609 „Reduceri comerciale primite", cu funcţie contabilă de pasiv şi, respectiv, 709 „Reduceri comerciale acordate", cu funcţie contabilă de activ;

- în cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanţului, acestea se înregistrează la data bilanţului în contul 408 „Furnizori-facturi nesosite", respectiv 418 „Clienţi-facturi de întocmit" şi se reflectă în situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanţului;

- reducerile financiare se contabilizează indiferent dacă sunt acordate la momentul facturării sau ulterior şi reprezintă cheltuieli pentru furnizori, înregistrându-se cu ajutorul contului 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", şi venituri pentru clienţi, care le reflectă cu ajutorul contului 767 „Venituri din sconturi obţinute";

- reducerile de preţ, indiferent de categoria din care fac parte, acordate de furnizori direct clienţilor nu se includ în baza de impozitare a TVA, la data exigibilităţii taxei, iar dacă acestea sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor baza de impozitare a taxei se va reduce;

- cheltuieli şi veniturile pe care le generează aceste reduceri de preţ sunt considerate deductibile, respectiv impozabile la calculul impozitului pe profit dacă nu constituie remunerarea unui serviciu, sunt reflectate în facturi sau în alte documente legale, constituie obiectul unei hotărâri a adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor ş.a.

Exemple:

1. Reduceri comerciale şi financiare acordate la facturare

Entitatea de comerţ cu amănuntul X, achiziţionează mărfuri de la entitatea de comerţ cu ridicata Y, în valoare de 40.000 lei, TVA 24%. Furnizorul acordă la facturare clientului său următoarele reduceri de preţ:

- rabat 1% pentru defecte de calitate;
- remiză de cantitate 3%;
- remiză pentru revânzare 6%;
- scont de decontare 2%.

Entitatea X ţine evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA şi practică un adaos comercial de 40%, iar entitatea Y asigură evidenţa mărfurilor la cost de achiziţie, care pentru stocurile comercializate este de 30.000 lei.

Valoarea facturată a mărfurilor	40.000
Rabat (40.000 x 1%)	400
Net comercial 1 (40.000 – 400)	39.600
Remiză de cantitate (39.600 x 3%)	1.188
Net comercial 2 (39.600 – 1.188)	38.412

Remiză pentru revânzare (38.412 x 6%)	2.304,72
Net comercial 3 (38.412 – 2.304,72)	36.107,28
Scont de decontare (36.107,28 x 2%)	722,15
Net financiar (36.107,28 – 722,15)	35.385,13
TVA (35.385,13 x 24%)	8.492,43
Total de plată/încasat	**43.877,56**

În contabilitatea celor două entităţi se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

Client (X)	**Furnizor (Y)**
a. Se înregistrează factura furnizorului: % = **401** „*Furnizori*" 44.599,71 **371** „*Mărfuri*" 36.107,28 **4426** „*TVA deductibilă*" 8.492,43	a. Vânzarea mărfurilor, conform facturii: **4111** „*Clienţi*" = % 44.599,71 **707** „*Venituri din vânzarea mărfurilor*" 36.107,28 **4427** „*TVA colectată*" 8.492,43
b. Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, conform notei de recepţie şi constatare de diferenţe: **371** „*Mărfuri*" = % 26.575 **378** „*Diferenţe de preţ la mărfuri*" 14.443 **4428** „*TVA neexigibilă*" 12.132	b. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute: **607** „*Cheltuieli privind mărfurile*" = **371** „*Mărfuri*" 30.000
c. Se plăteşte furnizorul şi se înregistrează scontul de decontare primit: **401** „*Furnizori*" = % 44.599,71 **5121** „*Conturi la bănci în lei*" 43.877,56 **767** „*Venituri din sconturi obţinute*" 722,15	c. Se încasează clientul şi se înregistrează scontul de decontare acordat clientului: % = **4111** „*Clienţi*" 44.599,71 **5121** „*Conturi la bănci în lei*" 43.877,56 **667** „*Cheltuieli privind sconturile acordate*" 722,15

2. Reduceri comerciale acordate după facturare (prin facturi ulterioare de reduceri)

Pe data de 06.10.N, entitatea de comerţ cu amănuntul X, achiziţionează mărfuri de la entitatea de comerţ cu ridicata Y, în valoare de 40.000 lei, TVA 24%. Entitatea X ţine evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA

și practică un adaos comercial de 40%, iar entitatea Y asigură evidența mărfurilor la cost de achiziție, care pentru stocurile comercializate este de 30.000 lei. Pe data de 18.10.N furnizorul emite o factură prin care acordă clientului său o reducere comercială (rabat) de 5%. Scadența pentru decontarea contravalorii stocurilor comercializate este prevăzută pe data de 25.10.N, când clientul își achită datoria față de furnizor prin virament bancar.

Client (X)	Furnizor (Y)
a. Se înregistrează factura furnizorului (06.10.N): % = 401 49.600 371 „Mărfuri" 40.000 4426 „TVA deductibilă" 9.600 b. Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, conform notei de recepție și constatare de diferențe: 371 = % 29.440 „Mărfuri" 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 16.000 4428 „TVA neexigibilă" 13.440	a. Vânzarea mărfurilor, conform facturii (06.10.N): 4111 = % 49.600 „Clienți" 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" 40.000 4427 „TVA colectată" 9.600 b. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute: 607 = 371 30.000 „Cheltuieli privind mărfurile" „Mărfuri"
c. Se înregistrează reducerea comercială primită (18.10.N): 401 = % 2.480 „Furnizori" 609 „Reduceri comerciale primite" 2.000 4426 „TVA deductibilă" 480 Sau % = 401 - 2.480 609 „Reduceri comerciale primite" „Furnizori" - 2.000 4426 „TVA deductibilă" - 480	c. Se înregistrează reducerea comercială acordată (18.10.N): % = 4111 2.480 709 „Reduceri comerciale acordate" „Clienți" 2.000 4427 „TVA colectată" 480 Sau 4111 = % - 2.480 „Clienți" 709 „Reduceri comerciale acordate" - 2.000 4427 „TVA colectată" - 480
d. Conform extrasului de cont, se plătește datoria față de furnizor (25.10.N): 401 = 5121 47.120 „Furnizori" „Conturi la bănci în lei"	d. Conform extrasului de cont, se încasează creanța față de client (25.10.N): 5121 = 4111 47.120 „Conturi la bănci în lei" „Clienți"

3. Reduceri financiare acordate după facturare (prin facturi ulterioare de reducere)

Pe data de 06.10.N, entitatea de comerț cu amănuntul X, achiziționează mărfuri de la entitatea de comerț cu ridicata Y, în valoare de 40.000 lei, TVA 24%. Entitatea X ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA și practică un adaos comercial de 40%, iar entitatea Y asigură evidența mărfurilor la cost de achiziție, care pentru stocurile comercializate este de 30.000 lei. Pe data de 18.10.N furnizorul emite o factură prin care acordă clientului său o reducere financiară (scont de decontare) de 10% ca urmare a faptului că entitatea X intenționează să-și achite datoria pe data de 20.10.N, deși scadența fusese stabilită pe data de 15.11.N.

Client (X)	Furnizor (Y)
a. Se înregistrează factura furnizorului (06.10.N): % = 401 49.600 371 „Mărfuri" „Furnizori" 40.000 4426 „TVA deductibilă" 9.600 b. Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, conform notei de recepție și constatare de diferențe: 371 = % 29.440 „Mărfuri" 378 „Diferențe de preț la mărfuri" 16.000 4428 „TVA neexigibilă" 13.440	a. Vânzarea mărfurilor, conform facturii (06.10.N): 4111 = % 49.600 „Clienți" 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" 40.000 4427 „TVA colectată" 9.600 b. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute: 607 = 371 30.000 „Cheltuieli privind mărfurile" „Mărfuri"
c. Se înregistrează reducerea financiară primită (18.10.N): 401 = % 4.960 „Furnizori" 767 „Venituri din sconturi obținute" 4.000 4426 „TVA deductibilă" 960	c. Se înregistrează reducerea financiară acordată (18.10.N): % = 4111 4.960 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate" „Clienți" 4.000 4427 „TVA colectată" 960
d. Conform extrasului de cont, se plătește datoria față de furnizor (20.10.N): 401 = 5121 44.640 „Furnizori" „Conturi la bănci în lei"	d. Conform extrasului de cont, se încasează creanța față de client (20.10.N): 5121 = 4111 44.640 „Conturi la bănci în lei" „Clienți"

4.5. Contabilitatea operaţiunilor specifice sistemului „TVA la încasare"

Începând cu data de 01 ianuarie 2013, în materie de TVA, în ţara noastră se aplică un set de reguli cunoscute sub denumirea generică de „TVA la încasare".

Practic, acest sistem se fundamentează pe câteva principii care, împreună, reprezintă o excepţie importantă de la regula generală privind exigibilitatea TVA potrivit căreia aceasta intervine la data la care are loc faptul generator, adică la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, sau la data emiterii unei facturi înainte de data faptului generator.

Prin excepţie de la regula generală enunţată mai sus, sistemul „TVA la încasare" se fundamentează pe ideea potrivit căreia exigibilitatea TVA intervine la data încasării totale sau parţiale a contravalorii unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii.

Totuşi, trebuie reţinut şi faptul că această excepţie care caracterizează sistemul „TVA la încasare" este supusă unei limitări temporale, în sensul că dacă valoarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii nu a fost încasată în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, exigibilitatea TVA aferentă contravalorii neîncasate intervine în cea de-a 90-a zi calendaristică de la data emiterii facturii sau de la termenul limită pentru emiterea facturii (a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naştere faptul generator al taxei), dacă aceasta nu a fost emisă în termenul legal.

Observaţie: Acest interval de 90 de zile nu trebuie calculat decât în cazul facturilor emise. Pentru facturile primite de la furnizori deducerea TVA se realizează în luna/trimestrul în care s-au plătit facturile, indiferent că între data emiterii facturii şi data plăţii acesteia a trecut un număr mai mic sau mai mare de 90 de zile calendaristice.

Aceste excepţii privind exigibilitatea TVA, pe care le denumim generic sistem „TVA la încasare", se aplică obligatoriu de:

1. entităţile economice înregistrate în scopuri de TVA, care au sediul activităţii economice în România şi a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu depăşeşte plafonul de 2.250.000 lei;

2. entităţile economice, care au sediul activităţii economice în România şi care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului calendaristic curent, de la data înregistrării în scopuri de TVA.

Pe de altă parte, trebuie să precizăm şi faptul că sunt excluse din sfera de aplicare a sistemului „TVA la încasare" entităţile care nu au sediul activităţii economice în România, chiar dacă au în ţară un sediu fix, cele care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA în ţara noastră, precum şi persoanele impozabile care fac parte dintr-un grup fiscal unic[57].

[57] Conform Codului fiscal, grupul fiscal unic este acel grup de persoane impozabile (minim două), stabilite în România, independente din punct de vedere juridic, care sunt în relaţii strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar şi economic.

Entităţile care sunt obligate să aplice sistemul „TVA la încasare", cu anumite excepţii, trebuie să înscrie pe facturile emise, în dreptul acelor operaţiuni pentru care se aplică regulile acestui sistem, menţiunea „TVA la încasare".

Am precizat faptul că această menţiune se înscrie pe facturi cu anumite excepţii, deoarece nu toate facturile emise de cei care aplică sistemul de care vorbim trebuie să conţină această menţiune. Pot exista şi situaţii în care entităţi care aplică sistemul nu trebuie să înscrie această menţiune pe facturi, deoarece reglementările fiscale aplicabile precizează care sunt operaţiunile excluse de la aplicarea sistemului „TVA la încasare", astfel:

- livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei (operaţiuni pentru care se aplică taxarea inversă);
- livrări de bunuri/prestări de servicii care sunt scutite de TVA;
- operaţiunile supuse regimurilor speciale (cum este şi cel specific agenţiilor de turism);
- livrări de bunuri/prestări de servicii a căror contravaloare este încasată, parţial sau total, cu numerar de către anumite categorii de persoane;
- livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului;
- operaţiuni care nu sunt impozabile în România.

Entităţile care aplică sistemul analizat şi care depăşesc în cursul anului calendaristic curent plafonul de 2.250.000 lei vor continua să aplice acest sistem până la sfârşitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depăşit.

Regulile specifice sistemului „TVA la încasare" privind exigibilitatea TVA se aplică diferit în funcţie de apartenenţa sau nu la sistem a partenerilor de afaceri, aşa cum se poate observa din tabelul de mai jos.

Tabelul nr. 4.1. Reguli privind exigibilitatea TVA

Client		Furnizor	
Exigibilitatea TVA	Apartenenţa la sistemul „TVA la încasare"	Apartenenţa la sistemul „TVA la încasare"	Exigibilitatea TVA
TVA se deduce **la plata facturii**	Aplică sistemul	Aplică sistemul	TVA se colectează **la încasarea facturii**, dar nu mai târziu de 90 de zile de la data emiterii facturii
TVA se deduce **la plata facturii**	Aplică sistemul	Nu aplică sistemul	TVA se colectează **la data emiterii facturii**
TVA se deduce **la plata facturii**	Nu aplică sistemul	Aplică sistemul	TVA se colectează **la încasarea facturii**, dar nu mai târziu de 90 de zile de la data emiterii facturii
TVA se deduce **la data emiterii facturii**	Nu aplică sistemul	Nu aplică sistemul	TVA se colectează **la data emiterii facturii**

Principial, reflectarea contabilă a situațiilor expuse în tabelul anterior se realizează așa cum se prezintă în continuare.

Exemplu: La data de 25 martie N, societatea Y a emis o factură pentru vânzarea unor mărfuri către societatea X, în valoare de 2.000 lei, TVA 24%. Factura se decontează prin virament bancar pe data de 9 mai N.

Client (X)	Furnizor (Y)
Aplică sistemul	**Aplică sistemul**
1. Achiziția mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N: % = 401 2.480 371 2.000 4428 480 2. Plata prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 401 = 5121 2.480 3. La plata facturii (pe 9 mai N), **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA): 4426 = 4428 480	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N: 4111 = % 2.480 707 2.000 4428 480 2. Încasarea facturii prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 5121 = 4111 2.480 3. La încasarea facturii (pe 9 mai N), **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA): 4428 = 4427 480
Aplică sistemul	**Nu aplică sistemul**
1. Achiziția mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N: % = 401 2.480 371 2.000 4428 480 2. Plata prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 401 = 5121 2.480 3. La plata facturii (pe 9 mai N), **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA): 4426 = 4428 480	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA): 4111 = % 2.480 707 2.000 4427 480 2. Încasarea facturii prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 5121 = 4111 2.480
Nu aplică sistemul	**Aplică sistemul**
Idem cazul 1	Idem cazul 1
Nu aplică sistemul	**Nu aplică sistemul**
1. Achiziția mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA):: % = 401 2.480 371 2.000 4426 480 2. Plata prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 401 = 5121 2.480	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA): 4111 = % 2.480 707 2.000 4427 480 2. Încasarea facturii prin virament bancar, pe data de 9 mai N: 5121 = 4111 2.480

În afara situațiilor prezentate anterior, în activitatea practică pot să apară și alte cazuri particulare, dintre care vom aduce în discuție două:

A. încasarea /plata parțială a unei facturi;

B. încasarea unei facturi la o dată ce depășește intervalul de 90 de zile calendaristice de la emiterea facturii sau de la termenul limită pentru emiterea facturii (a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei), dacă aceasta nu a fost emisă în termenul legal.

A. Dacă o entitate plătește parțial o factură, atunci aceasta, în luna/trimestrul în care a plătit, își va deduce TVA proporțional cu suma achitată din totalul facturii.

Dacă o entitate încasează parțial o factură, atunci aceasta, în luna/trimestrul în care a încasat, va datora TVA proporțional cu suma încasată din totalul facturii.

Exemplu: Pe data de 25 martie N, societatea Y emite o factură ca urmare a vânzării către societatea X a unor mărfuri în valoare de 2.000 lei, TVA 24%. Factura este încasată prin virament bancar, astfel: pe 19 aprilie 1.000 lei, iar pe 5 mai diferența de 1.480 lei.

Client (X)	Furnizor (Y)
Aplică sistemul	**Aplică sistemul**
1. Achiziția mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N: % = 401 2.480 371 2.000 4428 480 2. Plata prin virament bancar, pe data de 19 aprilie N, a sumei de 1.000 lei: 401 = 5121 1.000 3. Pe 19 aprilie N, **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA), pentru suma de 193,55 lei (1.000 x 24/124): 4426 = 4428 193,55 4. Plata diferenței de 1.480 lei pe data de 5 mai N: 401 = 5121 1.480 5. Pe 5 mai N **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA) aferentă diferenței plătite, pentru suma de 286,45 lei (1.480 x 24/124): 4426 = 4428 283,45	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N: 4111 = % 2.480 707 2.000 4428 480 2. Încasarea parțială a facturii, prin virament bancar, pe data de 19 aprilie N: 5121 = 4111 1.000 3. Pe 19 aprilie N **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA) aferentă încasării parțiale, pentru suma de 193,55 lei (1.000 x 24/124): 4428 = 4427 193,55 4. Încasarea diferenței de 1.480 lei pe data de 5 mai N: 5121 = 4111 1.480 5. Pe 5 mai N **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA) aferentă diferenței încasate, pentru suma de 286,45 lei (1.480 x 24/124): 4428 = 4427 283,45
Aplică sistemul	**Nu aplică sistemul**
1. Achiziția mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N: % = 401 2.480 371 2.000 4428 480 2. Plata prin virament bancar, pe data de 19 aprilie N, a sumei de 1.000 lei: 401 = 5121 1.000 3. Pe 19 aprilie N, **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA), pentru suma de 193,55 lei (1.000 x 24/124): 4426 = 4428 193,55 4. Plata diferenței de 1.480 lei pe data de 5 mai N:	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (obligația de a colecta TVA): 4111 = % 2.480 707 2.000 4427 480 2. Încasarea prin virament bancar a sumei de 1.000 lei, pe data de 19 aprilie N: 5121 = 4111 1.000 3. Încasarea diferenței de 1.480 lei, pe data de 5 mai N: 5121 = 4111 1.480

401 = 5121 1.480 5. Pe 5 mai N **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA) aferentă diferenţei plătite, pentru suma de 286,45 lei (1.480 x 24/124): 4426 = 4428 283,45	
Nu aplică sistemul	**Aplică sistemul**
Idem cazul 1	Idem cazul 1
Nu aplică sistemul	**Nu aplică sistemul**
1. Achiziţia mărfurilor conform facturii emise de furnizor pe data de 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (dreptul de a deduce TVA): % = 401 2.480 371 2.000 4426 480 2. Plata prin virament bancar a sumei de 1.000 lei, pe data de 19 aprilie N: 401 = 5121 1.000 3. Plata diferenţei de 1.480 lei, pe data de 5 mai N: 401 = 5121 1.480	1. Vânzarea mărfurilor conform facturii emise pe 25 martie N, **intervine exigibilitatea TVA** (obligaţia de a colecta TVA): 4111 = % 2.480 707 2.000 4427 480 2. Încasarea prin virament bancar a sumei de 1.000 lei, pe data de 19 aprilie N: 5121 = 4111 1.000 3. Încasarea diferenţei de 1.480 lei, pe data de 5 mai N: 5121 = 4111 1.480

B. În cazul entităţilor care aplică sistemul „TVA la încasare" şi emit facturi pe care nu le încasează în termen de 90 de zile de la data emiterii, exigibilitatea TVA intervine la expirarea acestui termen, fapt pentru care datorează TVA bugetului de stat în luna/trimestrul în care se împlinesc cele 90 de zile de la emiterea facturii, chiar dacă aceasta nu a fost încasată.

Exemplu: Pe data de 15 martie N, societatea X, care aplică sistemul „TVA la încasare", vinde mărfuri în valoare de 2.000 lei, TVA 24%. Conform înţelegerii cu clientul factura care a fost emisă la data vânzării va fi încasată integral pe 15 noiembrie N prin virament bancar.

În contabilitatea societăţii X vor fi efectuate următoarele înregistrări:

a. Vânzarea mărfurilor, conform facturii emise pe 15 martie N:

4111	=	%	2.480
„Clienţi"		**707**	2.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4428	480
		„TVA neexigibilă"	

b. La 90 de zile de la data emiterii facturii intervine exigibilitatea TVA, chiar dacă factura nu a fost încasată. Prin urmare, pe data de 10 iunie N societatea X va colecta TVA pentru suma de 480 lei:

4428	=	**4427**	480
„TVA neexigibilă"		*„TVA colectată"*	

c. Pe data de 15 noiembrie N se încasează integral factura emisă pe data de 15 martie N:

5121	=	**4111**	2.480
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

Pe de altă parte, termenul de 90 de zile trebuie coroborat şi cu faptul că, potrivit Codului fiscal, facturile trebuie emise până cel târziu în cea de a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naştere faptul generator la TVA (data livrării sau prestării).

Prin urmare, dacă factura nu a fost emisă în termenul legal, cele 90 de zile nu se vor calcula de la data emiterii facturii, ci de la termenul limită prevăzut de legislaţia fiscală pentru emiterea facturii.

Exemplu: Pe data de 23 februarie N, societatea X vinde unui client mărfuri în valoare de 2.000 lei, TVA 24%, conform avizului de însoţire a mărfii. Societatea X aplică sistemul „TVA la încasare", emite factura pe data de 29 martie N şi o încasează integral prin virament bancar pe data de 26 august N.

a. Vânzarea mărfurilor, conform avizului de însoţire, pe 23 februarie N:

418	=	%	2.480
„Clienţi-facturi de întocmit"		**707**	2.000
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4428.1	480
		„TVA neexigibilă"	

b. Înregistrarea facturii emisă pe data de 29 martie N:

4111	=	**418**	2.480
„Clienţi"		*„Clienţi-facturi de întocmit"*	

c. Înregistrarea TVA neexigibilă aferentă sistemului „TVA la încasare" într-un analitic specific, deoarece nu a intervenit exigibilitatea taxei:

4428.1	=	**4428.2**	480
„TVA neexigibilă"		*„TVA neexigibilă"*	

d. Întrucât factura trebuia emisă, conform Codului fiscal, până cel târziu pe data de 15 martie N, rezultă că exigibilitatea TVA va interveni în cea de-a 90-a zi de la data la care ar fi trebuit emisă factura, adică pe 10 iunie N, când societatea X va înregistra:

4428.2	=	**4427**	480
„TVA neexigibilă"		*„TVA colectată"*	

e. Încasarea prin virament bancar a facturii, pe data de 26 august N:

5121	=	**4111**	2.480
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

Capitolul 5

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR DE COMERŢ INTERNAŢIONAL

5.1. Condiţii de livrare specifice comerţului internaţional şi implicaţiile lor asupra contabilităţii

Condiţiile de livrare utilizate în comerţul internaţional reprezintă un set de clauze ce se referă la determinarea locului şi momentului în care, odată cu trecerea mărfurilor de la vânzător la cumpărător, are loc şi transferul cheltuielilor şi al riscurilor pe care le implică livrarea.

Camera Internaţională de Comerţ de la Paris[58], începând cu anul 1920, a avut iniţiativa de a realiza codificarea termenilor comerciali cei mai uzuali pe care îi întâlnim în activitatea de comerţ extern.

Prima codificare a avut loc în anul 1936, a fost revizuită în anul 1953, completată în anii 1967, 1976, 1980, 1990 şi 2000, pentru ca cea mai recentă actualizare să dateze din anul 2010 şi să fie recunoscută sub titulatura de INCOTERMS® 2010[59]. Noii termeni INCOTERMS au fost elaboraţi cu scopul delimitării drepturilor şi obligaţiilor părţilor participante în comerţul internaţional de mărfuri şi au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2011.

Regulile INCOTERMS reprezintă un standard recunoscut în comerţul internaţional şi sunt utilizate la nivel mondial în contracte interne şi internaţionale pentru vânzarea de bunuri. Una dintre schimbările conceptuale aduse de noul set de reguli intrate în vigoare la începutul anului 2011 se referă la faptul că INCOTERMS nu mai sunt considerate clauze de comerţ internaţional, ci clauze de comerţ „domestic", deoarece aceste modificări survenite vin să faciliteze regulile de comerţ în utilizarea lor de către comercianţi.[60]

INCOTERMS® 2010 grupează condiţiile de livrare în două categorii stabilite în funcţie de modalitatea de transport utilizată, astfel[61]:

[58] Organizaţie privată, apolitică, cu sediul la Paris, care reuneşte Camerele de comerţ naţionale şi importante asociaţii profesionale.

[59] INCOTERMS este un acronim pentru **IN**ternational **CO**mmercial **TERMS**, prin care se înţelege Termeni de Comerţ Internaţional.

[60] Lazăr A., *Regulile INCOTERMS şi importanţa lor*, Juridical Tribune Volume 1, Issue 1, June 2011.

[61] INCOTERMS 2010 by the International Chamber of Commerce, ICC rules for the use of domestic and international trade terms, ICC Publication No. 715E, France, 2010 Edition; www.e-intrastat.ro/incoterms.php.

Tabelul nr. 5.1. Regulile INCOTERMS® 2010

Condiţii aplicabile tuturor modalităţilor de transport (multimodal/unimodal)	Condiţii ce se aplică doar transportului maritim şi celui efectuat pe căile navigabile interioare
EXW (Ex Woks) - Franco fabrică	**FAS** (Free Alongside Ship) - Franco de-a lungul vasului
FCA (Free Carrier) - Franco transportator	**FOB** (Free on Board) - Franco la bord
CPT (Carriage Paid To) - Transport plătit până la	**CFR** (Cost and Freight) - Cost şi navlu
CIP (Carriage and Insurance Paid) - Transport şi asigurare plătite până la	**CIF** (Cost, Insurance and Freight) - Cost, asigurare şi navlu
DAT (Delivered at Terminal) - Livrat la terminal	
DAP (Delivered at Place) - Livrat la locul convenit	
DDP (Delivered Duty Paid) - Livrat cu taxele vamale plătite	

Analizate în contextul aplicării tratamentelor contabile aceste reguli prezintă o importanţă deosebită, deoarece condiţia de livrare acceptată de părţi va exercita o influenţă directă asupra valorilor utilizate la reflectarea în contabilitate a operaţiunilor specifice comerţului extern.

În majoritatea cazurilor, riscurile şi avantajele generate de tranzacţiile cu bunuri trec la cumpărător odată cu transferul titlului de proprietate sau la transmiterea posesiei. Acest moment va depinde de condiţiile de vânzare agreate de părţi, iar contabilitatea de angajamente, din perspectiva recunoaşterii veniturilor, va fi influenţată de datele sau documentele corespunzătoare acestor condiţii de vânzare.

Pentru a înţelege implicaţiile pe care le pot avea aceste reguli asupra tratamentelor contabile este important să fie cunoscut conţinutul lor, aşa cum este statuat de către Camera Internaţională de Comerţ de la Paris, care este prezentat într-o manieră sintetică în cele ce urmează:[62]

EXW (Ex Woks). Bunurile tranzacţionate şi riscurile aferente, inclusiv plata transportului şi costul asigurării, sunt transferate cumpărătorului, de la poarta fabricii vânzătorului. Este considerată condiţia de livrare cea mai avantajoasă pentru vânzător, deoarece îi revine doar obligaţia de a pune marfa ambalată la dispoziţia cumpărătorului, care este obligat să o încarce pe cheltuiala şi riscul său.

În acest caz, veniturile sunt recunoscute la data la care bunurile sunt puse la dispoziţia cumpărătorului şi toate celelalte condiţii de recunoaştere au fost îndeplinite. În cazul în care condiţiile de facturare şi păstrare nu sunt îndeplinite, nu se recunoaşte venitul până la momentul în care cumpărătorul ridică bunurile.

FCA (Free Carrier). Franco cărăuş presupune că vânzătorul şi-a îndeplinit obligaţia de livrare în momentul în care a predat marfa, vămuită pentru export, în grija transportatorului desemnat de cumpărător, la locul convenit cu acesta. În cazul

[62] INCOTERMS 2010 by the International Chamber of Commerce, ICC rules for the use of domestic and international trade terms, ICC Publication No. 715E, France, 2010 Edition; www.e-intrastat.ro/incoterms.php;http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_27883/Influenta-regulilor-INCOTERMS-asupra-contabilitatii-si-fiscalitatii.html#ixzz1ssgMagLv.

în care cumpărătorul nu a indicat un loc precis de livrare, vânzătorul poate să aleagă locul din raza teritorială menţionată, unde cărăuşul urmează să preia marfa în custodia sa. Potrivit practicilor comerciale este posibil ca, uneori, să devină necesar sprijinul vânzătorului pentru încheierea contractului cu transportatorul (cum este cazul în transportul feroviar sau aerian), iar în această situaţie vânzătorul acţionează pe riscul şi cheltuiala cumpărătorului.

Recunoaşterea veniturilor în condiţiile aplicării acestei clauze se realizează la data la care mărfurile sunt vămuite pentru export, când acestea sunt încărcate în mijlocul de transport al cărăuşului desemnat de cumpărător, la locul indicat de acesta, dacă locul convenit este depozitul/fabrica vânzătorului, altfel, venitul se recunoaşte când vânzătorul livrează mărfurile la locul indicat.

CPT (Carriage Paid To). Această clauză presupune ca vânzătorul să suporte contravaloarea transportului mărfii până la destinaţia convenită. În acest caz, riscurile de pierdere sau deteriorare a bunurilor, precum şi orice alte cheltuieli suplimentare cauzate de evenimente care au avut loc după ce marfa a fost predată transportatorului, trec de la vânzător la cumpărător în momentul în care aceasta a fost predată cărăuşului. Dacă transportul mărfii este efectuat de mai mulţi cărăuşi succesivi, riscurile trec de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa a fost predată primului cărăuş. Trebuie menţionat şi faptul că în condiţiile acestei clauze vânzătorului îi revine şi obligaţia de vămuire a mărfii pentru export.

Din punct de vedere al momentului recunoaşterii veniturilor, reţinem că se produce atunci când produsele sunt predate transportatorului, sunt vămuite pentru export şi vânzătorul a contractat transportul.

CIP (Carriage and Insurance Paid). Alegerea de către părţi a acestei clauze are, în principiu, aceleaşi implicaţii ca şi clauza CPT, în sensul existenţei din partea vânzătorului a aceloraşi obligaţii, cu diferenţa că suplimentar el trebuie să efectueze şi asigurarea pentru acoperirea riscului de pierdere sau deteriorare a mărfii pe timpul transportului. Aşadar, existenţa acestei clauze presupune în plus faptul că vânzătorul încheie contractul şi plăteşte prima de asigurare. Cumpărătorul trebuie să cunoască faptul că în atunci când se utilizează condiţia CIP vânzătorul este obligat să obţină prima de asigurare pentru acoperire minimă a riscurilor şi să efectueze vămuirea mărfurilor pentru export.

Furnizorul va recunoaşte veniturile din vânzare atunci când produsele sunt predate transportatorului, sunt vămuite pentru export şi au fost contractate transportul şi asigurarea.

DAT (Delivered at Terminal). Se caracterizează prin faptul că vânzătorul livrează mărfurile şi le descarcă din mijlocul de transport la terminalul (din portul sau locul) stabilit de părţi, înţelegând prin terminal orice loc, cum ar fi un cheu, depozit, container de curte sau rutier, feroviar sau terminal aerian de marfă. Rezultă aşadar, că în condiţiile acestei clauze vânzătorul este cel care acoperă toate costurile pentru livrarea şi descărcarea mărfurilor la terminalul stabilit. Totodată, menţionăm şi faptul că prin această clauză sunt acoperite formalităţile de vămuire la export, însă nu include şi costul formalităţilor de vămuire la import.

Adoptarea acestei condiţii presupune ca veniturile să fie recunoscute atunci când produsele sunt descărcate din mijlocul de transport la terminalul (din portul sau locul) stabilit de părţi.

DAP (Delivered at Place). Acestei condiţii îi este specific faptul că vânzătorul livrează mărfurile cu mijloacele de transport adecvate la locul stabilit de părţi, ceea ce presupune că acesta acoperă toate costurile ocazionate de livrarea şi descărcarea bunurilor la locul stabilit. Dacă vânzătorul suportă şi costuri generate de descărcarea bunurilor la destinaţie, acesta, în condiţiile utilizării clauzei DAP, nu poate să le recupereze de la cumpărător, cu excepţia cazului în care s-a convenit altfel între părţi. De asemenea, este recomandat ca părţile să identifice cât mai exact locul de destinaţie stabilit, deoarece costurile până la acest punct intră în grija vânzătorului. Pe de altă parte, această clauză solicită ca vânzătorul să vămuiască bunurile pentru export, acolo unde este cazul, fără a avea vreo obligaţie de vămuire a bunurilor pentru import, de plată a unor taxe de import sau de completare a formalităţilor vamale de import.

Alegerea acestei clauze determină ca recunoaşterea veniturilor să se realizeze atunci când produsele sunt descărcate din mijlocul de transport la locul stabilit de părţi.

DDP (Delivered Duty Paid). În condiţiile adoptării acestei clauze vânzătorul îşi îndeplineşte obligaţiile aferente livrării în momentul în care marfa a fost pusă la dispoziţia cumpărătorului, la locul convenit din ţara importatoare, ceea ce înseamnă că vânzătorul suportă toate cheltuielile şi riscurile legate de aducerea bunurilor în locul respectiv, acestuia revenindu-i, totodată, şi obligaţia de vămuire a mărfurilor pentru export şi pentru import, să plătească orice taxă atât pentru export, cât şi pentru import şi să efectueze toate formalităţile vamale.

În această situaţie veniturile vor fi recunoscute atunci când bunurile au fost livrate la locul stabilit şi au fost vămuite pentru import.

FAS (Free Alongside Ship). Dacă părţile au convenit asupra acestei clauze, se consideră că vânzătorul şi-a îndeplinit obligaţiile privind livrarea în momentul în care bunurile au fost plasate alături de navă sau de-a lungul vasului, pe un cheu, pe şlepuri, barje sau pe bac, în portul de încărcare convenit. Această regulă determină ca toate costurile şi riscurile de pierdere sau deteriorare a mărfurilor să fie suportate din acel moment de către cumpărător. De asemenea, cumpărătorului îi revine şi obligaţia de vămuire a mărfurilor pentru export.

Veniturile vor fi evidenţiate atunci când mărfurile sunt livrate de-a lungul navei în portul de încărcare convenit şi sunt libere (vămuite) pentru export.

FOB (Free on Board). Tranzacţiilor realizate în condiţiile adoptării acestei clauze le este specific că se consideră îndeplinite obligaţiile ce îi revin vânzătorului în momentul în care bunurile au fost livrate la bordul vasului desemnat de către cumpărător, în portul de încărcare convenit. Din acest moment riscurile de pierdere sau deteriorare a bunurilor revin cumpărătorului. Condiţia FOB implică, de asemenea, obligaţia vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export.

Din punct de vedere contabil, se consideră îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea venituri în momentul în care bunurile sunt încărcate pe vas în portul de expediere convenit şi sunt libere (vămuite) pentru export.

CFR (Cost and Freight). Este condiţia potrivit căreia vânzătorul va suporta navlu (preţul pe care armatorul îl pretinde pentru transportul maritim sau fluvial, pe baza unui contract de transport) şi costurile necesare pentru aducerea bunurilor în portul de destinaţie convenit. În acest caz, riscul de pierdere sau deteriorare a mărfii, precum şi eventuale costuri suplimentare cauzate de evenimente care s-au produs după ce marfa a fost livrată, se transferă de la vânzător la cumpărător în momentul în care aceasta ajunge la bordul navei în portul de încărcare. Obligaţia de vămuire a mărfurilor pentru export revine vânzătorului.

Veniturile sunt recunoscute atunci când mărfurile au fost încărcate la bordul vasului, sunt libere (vămuite) pentru export şi vânzătorul a contractat transportul, iar cheltuielile aferente transportului sunt evidenţiate la aceeaşi dată chiar dacă nu s-a primit factura de transport.

CIF (Cost, Insurance and Freight). De această dată reţinem aceleaşi obligaţii ale vânzătorului ca în cazul clauzei CFR cu deosebirea că, în această clauză, mai trebuie să suporte şi asigurarea maritimă care să are rolul de a acoperii riscul cumpărătorului de pierdere sau deteriorare a mărfurilor pe parcursul transportului maritim. Vânzătorul trebuie să încheie contractele şi să achite prima de asigurare, iar cumpărătorul trebuie să ţină seama de faptul că vânzătorul este obligat să obţină asigurarea pentru acoperirea minimă. În mod similar condiţiei CFR, şi de această dată, vânzătorului îi revine obligaţia de vămuire a mărfurilor pentru export.

Veniturile sunt recunoscute atunci când mărfurile au fost încărcate la bordul vasului, sunt libere (vămuite) pentru export şi vânzătorul a contractat transportul şi asigurarea, iar cheltuielile aferente transportului şi asigurării sunt evidenţiate la aceeaşi dată chiar dacă nu s-a primit factura de transport şi/sau decontul pentru asigurare.

În acest context trebuie reţinut şi faptul că, sub aspect fiscal, aceste reguli specifice comerţului extern sunt importante şi pentru analiza operaţiunilor triunghiulare, deoarece, pentru a putea beneficia de măsurile de simplificare în cazul acestui tip de operaţiuni, una din condiţii este ca relaţia de transport a bunurilor din primul stat membru în al treilea stat membru să existe între furnizor şi cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceştia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condiţiile INCOTERMS sau cu prevederile contractuale.[63] Prin urmare, trebuie să se ţină seama de faptul că dacă transportul este realizat de beneficiarul livrării, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operaţiuni triunghiulare şi, în consecinţă, dacă sunt vizate aceste măsuri, într-o operaţiune triunghiulară, trebuie să fie evitată utilizarea regulilor EXW, FCA, FAS şi FOB.

[3] Norme metodologice de aplicare a art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

5.2. Particularităţi ale operaţiunilor de decontare în cadrul comerţului extern

Realizarea tranzacţiilor specifice comerţului extern comportă o multitudine de particularităţi, o bună parte dintre acestea fiind generate de modul prin care se efectuează decontarea obligaţiilor ce revin cumpărătorilor faţă de cei care le livrează mărfurile ce fac obiectul contractelor încheiate între părţi.

Modalităţile prin care se realizează decontarea contravalorii bunurilor ce fac obiectul tranzacţiilor în comerţul extern sunt relativ diversificate şi se referă la un ansamblu de instrumente, operaţiuni şi tehnici utilizate pentru efectuarea plăţilor, fiecare dintre acestea comportând anumite elemente particulare determinate atât de circuitul documentelor implicate, cât şi de aspecte privind realizarea controlului bancar.

Literatura de specialitate[64] aduce în discuţie un ansamblu de astfel de modalităţi, instrumente şi tehnici utilizate pentru decontarea contravalorii bunurilor livrate în comerţul internaţional, dintre care vor fi supuse analizei, într-o manieră sintetică, câteva considerate reprezentative: acreditivul documentar; scrisoarea de credit comercială; incasso documentar; ordinul de plată; cecul; efectele de comerţ.

Acreditivul documentar. Considerată cea mai utilizată modalitate de plată în activitatea de comerţ internaţional, acreditivul documentar presupune implicarea următorilor participanţi la operaţiunea de decontare:

- cumpărătorul mărfurilor este practic ordonatorul responsabil cu iniţierea acreditivului, deoarece acesta înaintează băncii sale cererea de deschidere a acreditivului;
- banca clientului, care îndeplineşte rolul de bancă emitentă căreia îi revine rolul de a verifica dacă termenii şi condiţiile acreditivului sunt clare şi concise fiind, totodată, cea care la solicitarea cumpărătorului îşi asumă angajamentul de plată;
- banca furnizorului, denumită şi bancă notificatoare sau corespondentă, are sarcina de a deservi beneficiarul acreditivului;
- vânzătorul mărfurilor sau beneficiarul acreditivului, trebuie să prezinte băncii setul de documente care atestă îndeplinirea obligaţiilor sale contractuale ce îi revin în calitate de furnizor.

Analizând această tehnică de decontare distingem anumite etape specifice care trebuie parcurse pentru ca suma datorată de client să ajungă în contul furnizorului său:

[64] Popa I., *Tranzacţii de comerţ exterior*, Editura Economică, Bucureşti, 2002; Boajă M., *Relaţii financiare şi valutare internaţionale*, Editura Economică, Bucureşti, 2003; Voinea G., *Mecanisme şi tehnici valutare şi financiare internaţionale*, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003; Răchită U., *Perfecţionarea contabilităţii circulaţiei mărfurilor la întreprinderile comerciale de import/export*, teză de doctorat, ASE Bucureşti, 2005; Radu F., Paraschivescu M., *Contabilitatea operaţiunilor de comerţ exterior*, Editura Tehnopress, Iaşi, 2007; Vişan D., *Contabilitatea în comerţul exterior*, Ediţia a II-a, Editura Economică, Bucureşti, 1999; Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

- între părţile implicate în tranzacţie este încheiat un contract prin care se stipulează, între altele, faptul că decontarea se va realiza prin intermediul acreditivului documentar;
- furnizorul pregăteşte mărfurile în vederea expedierii;
- cumpărătorul întocmeşte cererea de deschidere a acreditivului prin intermediul căreia solicită băncii sale deschiderea unui acreditiv documentar;
- banca emitentă deschide acreditivul şi înştiinţează banca furnizorului;
- banca furnizorului îl înştiinţează pe acesta cu privire la deschiderea acreditivului;
- se verifică conformitatea datelor din acreditiv cu clauzele contractului încheiat între partenerii de afaceri;
- furnizorul livrează mărfurile;
- furnizorul prezintă băncii sale documentele care demonstrează respectarea obligaţiilor sale contractuale;
- banca furnizorului virează în contul acestuia contravaloarea mărfurilor vândute;
- banca furnizorului remite documentele băncii cumpărătorului şi are loc debitarea contului acestuia;
- pe baza documentelor primite banca emitentă efectuează viramentul către banca furnizorului;
- cumpărătorul primeşte documentele şi intră în posesia mărfurilor.

Din cele prezentate anterior putem concluziona faptul că acreditivul documentar reprezintă un angajament ferm pe care o bancă şi-l asumă, la ordinul celui care joacă rolul de cumpărător al mărfurilor, de a plăti o sumă de bani către furnizorul mărfurilor, prin intermediul altei bănci, la termenele stabilite de ordonatorul acreditivului, în condiţiile remiterii documentelor care demonstrează faptul că mărfurile au fost livrate.

Scrisoarea de credit comercială. Este considerată ca fiind o variantă a acreditivului, care constă într-un document prin care banca emitentă se angajează în mod definitiv faţă de exportator să realizeze plata, onorând cambiile trase asupra ei de către acesta, fie prin plată directă, fie prin acceptare, în funcţie de natura cambiilor (la vedere sau la termen), această operaţiune fiind condiţionată de respectarea clauzelor cuprinse în textul scrisorii, care privesc prezentarea documentelor ce demonstrează expedierea mărfurilor.

Utilizarea acestui instrument de decontare presupune derularea mai multor etape, pe care le prezentăm succint în continuare:

- încheierea contractului între părţile implicate în tranzacţie, prin care se stipulează, între altele, faptul că decontarea se va realiza prin intermediul unei scrisori de credit comercială;
- autorizarea băncii importatorului să emită scrisoarea de credit, ceea ce presupune încheierea unui contract între importator şi banca sa;
- scrisoarea de credit este transmisă exportatorului, care, astfel, este autorizat să tragă cambii asupra băncii importatorului;

- după ce primeşte scrisoarea de credit exportatorul livrează marfa şi obţine documentele care îi permit să încaseze contravaloarea acesteia;
- banca emitentă primeşte de la exportator documentele aferente livrării, însoţite de cambii, şi efectuează plata în funcţie de natura cambiilor, astfel: plata imediată la ordinul băncii indicată de exportator, pentru cambiile la vedere, sau prin acceptare, pentru cambiile la termen;
- importatorul primeşte de la banca emitentă documentele care atestă expedierea mărfurilor, astfel încât acesta să poată dobândi bunurile contractate.

Analizând etapele prezentate anterior constatăm faptul că exportatorul va aştepta încasarea mărfurilor până la sosirea documentelor şi a cambiilor la sediul băncii emitente, ceea ce echivalează, de fapt, cu creditarea importatorului pe parcursul acestei perioade. Încasarea imediată a contravalorii bunurilor livrate este condiţionată de scontarea de către exportator a cambiilor, după ce acestea au fost acceptate de banca emitentă a scrisorii de credit.

Se consideră că decontarea prin intermediul scrisorilor de credit comerciale este avantajoasă pentru ambele părţi, argumentându-se aceasta prin faptul că exportatorul beneficiază de angajamentul irevocabil al băncii emitente, în timp ce, în cazul importatorului, onorarea cambiilor se realizează numai după ce s-a demonstrat cu documente respectarea de către vânzător a tuturor obligaţiilor contractuale.

Incasso documentar. Acestei modalităţi de plată îi este specific un anumit mecanism, care presupune existenţa mai multor participanţi la operaţiunile de decontare, astfel: ordonatorul – trăgătorul (furnizorul), banca remitentă (banca furnizorului), banca prezentatoare (banca cumpărătorului) şi cumpărătorul – trasul.

În fapt, banca furnizorului acordă un mandat de încasare a unei sume ce reprezintă contravaloarea tranzacţiei comerciale, întrucât furnizorul transmite băncii sale documentele care atestă livrarea, iar aceasta remite spre încasare documentele unei alte bănci, care se angajează să le prezinte cumpărătorului şi să solicite achitarea contravalorii mărfurilor.

Etapele pe care le presupune decontarea prin incasso sunt prezentate succint în continuare: încheierea contractului comercial internaţional, care conţine clauza „plata prin incasso"; furnizorul livrează mărfurile şi se completează setul de documente care atestă acest lucru, conform clauzelor contractului; furnizorul remite băncii sale ordinul de încasare, precum şi setul de documente; banca furnizorului transmite băncii cumpărătorului ordinul de încasare şi setul de documente; banca cumpărătorului îl vizează pe acesta de sosirea documentelor şi i le eliberează; cumpărătorul plăteşte suma înscrisă în documente sau acceptă tragerea unei cambii asupra sa; banca cumpărătorului plăteşte contravaloarea documentelor băncii furnizorului; banca furnizorului virează în contul clientului său o sumă echivalentă cu valoarea mărfurilor livrate de acesta.

Trebuie menţionat şi faptul că în funcţie de momentul plăţii sau de modul în care este condiţionată plata, în cadrul acestei modalităţi de decontare distingem:

- incasso de tipul documente contra plată, care presupune că banca eliberează documentele de livrare numai contra plății facturii ce indică valoarea tranzacției;

- incasso de tipul documente contra acceptare, conform căruia banca remite cumpărătorului documentele de livrare numai contra acceptării unei cambii cu scadența conformă cu termenul de plată din contractul comercial.

Ordinul de plată. Reprezintă dispoziția scrisă dată unei bănci de către cumpărătorul unor bunuri, denumit client sau ordonator, de a vira suma de bani, ce reprezintă contravaloarea mărfurilor achiziționate de la un partener extern, în contul acestuia din urmă, care are calitatea de furnizor sau beneficiar, astfel încât la finele acestei operațiuni să se producă stingerea datoriei de natură comercială pe care ordonatorul o are față de beneficiar.

Cecul. Este instrumentul de plată care presupune, pe de o parte, respectarea unui algoritm specific ce constă în parcurgerea unor etape, iar pe de altă parte, implicarea în cadrul acestui algoritm a câtorva participanți la procesul de decontare, așa cum se prezintă în mod succint în cele ce urmează: cumpărătorul bunurilor (clientul) în calitate de emitent al cecului, transmite acest instrument furnizorului său, care îndeplinește rolul de beneficiar; furnizorul bunurilor (beneficiarul cecului) depune cecul pentru încasare la bancă; banca beneficiarului în mod direct, sau prin intermediul unei bănci corespondente, transmite cecul și solicită încasarea acestuia în contul clientului său; încasarea propriu-zisă a cecului este condiționată de existența în contul emitentului a sumei înscrisă pe cec.

Efectele de comerț. Cunoscute și sub denumirea de efecte comerciale, acestea sunt titluri negociabile care exprimă creanțe ce își au originea în operațiuni de vânzare pe credit comercial, ce pot fi decontate la vedere sau pe termen scurt, în favoarea deținătorilor acestora. Cele mai cunoscute efecte de comerț sunt cambia (trata) și biletul la ordin, acestea fiind reglementate în țara noastră prin intermediul unor acte normative specifice.[65]

Cambia exprimă obligația scrisă de a plăti sau de a face să se plătească, la scadență, o anumită sumă de bani și implică existența a trei părți, fiecare având un rol distinct în cadrul operațiunii de decontare, astfel: trăgătorul (creditorul/furnizorul), care în calitate de emitent al cambiei dă ordin unei alte persoane, denumită tras (clientul), să plătească o sumă de bani unei terțe persoane numită beneficiar, cu precizarea că există posibilitatea ca beneficiarul cambiei să fie chiar trăgătorul acesteia sau o terță persoană.

Biletul la ordin este acel efect de comerț prin intermediul căruia debitorul, în calitate de emitent, își asumă un angajament de a plăti, la o anumită dată, o sumă de bani, unui creditor al său, denumit beneficiar, sau celui care este deținătorul legitim al efectului.

[65] Legea nr. 58/1934 asupra cambiei și biletului la ordin, publicată în Monitorul Oficial nr. 100/1934, cu modificările și actualizările ulterioare.

5.3. Contabilitatea tranzacțiilor extracomunitare

Abordate în contextul legislației europene și naționale, tranzacțiile internaționale sunt delimitate, din punct de vedere conceptual, în două categorii semnificative:

- tranzacțiile extracomunitare, derulate între state aparținând Uniunii Europene și țări din afara spațiului comunitar sau între țări ce nu fac parte din spațiul comunitar, cunoscute sub denumirea generică de exporturi și importuri;
- tranzacțiile intracomunitare, realizate în interiorul Uniunii Europene, între state care aparțin spațiului comunitar, denumite achiziții și livrări intracomunitare.

În cele ce urmează vom prezenta într-o manieră succintă aspectele reprezentative ale problematicii de natură contabilă referitoare la exportul și importul de mărfuri.

5.3.1. Contabilitatea exportului de mărfuri

În general, exportul de mărfuri definește acea operațiune comercială prin care bunuri realizate de o entitate economică dintr-o țară sunt vândute pe piețele altor țări. Analizând această noțiune în contextul normelor comunitare europene, trebuie adăugat faptul că exportul de mărfuri vizează tranzacțiile prin intermediul cărora entități economice care provin din state aparținând Uniunii Europene, livrează bunuri în țări din afara spațiului comunitar.

Deși operațiunile de export pot fi abordate din diverse puncte de vedere, în ceea ce ne privește, vom utiliza drept criterii de analiză, pe de o parte, modalitățile de realizare a exportului, iar pe de altă parte, termenul de decontare a mărfurilor exportate, în funcție de care această categorie de tranzacții extracomunitare se delimitându-se în:

a. export pe cont propriu:
   - cu încasare la vedere;
   - pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.
b. export în comision:
   - cu încasare la vedere;
   - pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.

5.3.1.1. Contabilitatea exportului de mărfuri pe cont propriu

Exportului de mărfuri pe cont propriu îi este caracteristic faptul că exportatorul achiziționează bunuri de la producători sau entități comerciale specializate în comerțul engros, localizați în țara de origine a exportatorului, pe care apoi le revinde în străinătate *în nume propriu, pe contul și riscul său.*

Analizate în acest context, operațiunilor de export le pot fi atribuite și alte trăsături caracteristice dintre care se vor aminti cele reprezentative:

- stabilirea unor relații contractuale între exportator și partenerii săi de afaceri, reprezentați de: producătorii/vânzătorii interni ai mărfurilor achiziționate și

destinate comercializării externe, terţe persoane care îndeplinesc rolul de prestatori interni sau externi ai unor servicii (prelucrare, sortare, ambalare, transport, asigurare etc.) şi clienţii externi care achiziţionează mărfurile ce fac obiectul tranzacţiei;

- până să ajungă la clientul extern, mărfurile ce fac obiectul exportului, pot urma diferite circuite, care, întotdeauna, au ca punct de pornire producătorul/comerciantul intern, iar ca punct terminus clientul extern, chiar dacă, între cele două entităţi anterior menţionate se interpun, de regulă, exportatorii sau, uneori, prestatorii interni sau externi de servicii;

- decontarea obligaţiilor contractuale între părţi se realizează, pe de o parte, în monedă naţională, dacă ne referim la achiziţia mărfurilor ce fac obiectul exportului, deoarece acestea sunt procurate de exportator de la producători/comercianţi interni, iar pe de altă parte, în diverse valute, în cazul decontării contravalorii serviciilor prestatorilor externi, respectiv a contravalorii mărfurilor achitate exportatorului de către clientul său extern;

- utilizarea valutelor pentru efectuarea operaţiunilor de decontare şi existenţa unui decalaj temporal între producerea operaţiei şi decontarea propriu-zisă ocazionează apariţia diferenţelor de curs valutar.

Având în vedere termenele de decontare a mărfurilor, contractele de export pe cont propriu se delimitează în:

1. export pe cont propriu cu încasare la vedere;
2. export pe cont propriu pe credit comercial.

În cazul ***exportului pe cont propriu cu încasare la vedere***, exportatorul, care practic se interpune între producătorul/comerciantul mărfurilor şi importator, cumpără mărfurile de la furnizorul intern, le decontează acestuia în moneda naţională, după care le livrează clientului extern, care îi va plăti efectiv după ce factura a ajuns la banca acestuia, s-a acceptat şi s-a ordonat plata, ce se va efectua în valuta prevăzută în contractul încheiat între exportator şi clientul său extern.

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor specifice exportului pe cont propriu cu încasare la vedere, presupune parcurgerea următoarelor etape, aşa cum se prezintă în cele ce urmează.

1. Achiziţia mărfurilor de la furnizorul intern:

%	=	**401**	total valoare facturată
371 „*Mărfuri*"		„*Furnizori*"	cost de achiziţie la intern
4426 „*TVA deductibilă*"			TVA aferentă costului de achiziţie

2. Plata contravalorii mărfurilor achiziţionate de la furnizorul intern:

401 „*Furnizori*"	=	**5121** „*Conturi la bănci în lei*"	total valoare facturată

3. Livrarea mărfurilor la extern:

4111 „*Clienţi*"	=	**707** „*Venituri din vânzarea mărfurilor*"	preţul negociat cu clientul extern

Observaţie: Reflectarea veniturilor din vânzări de mărfuri se realizează prin conversia în lei a preţului în valută negociat cu clientul extern, ţinând seama de cursul de schimb existent la data facturării. Pe de altă parte, trebuie menţionat şi faptul că preţul extern este influenţat şi de condiţia de livrare INCOTERMS acceptată de părţi (FOB, CFR, CIF etc.), în funcţie de care exportatorul poate factura clientului său, odată cu valoarea mărfurilor livrate, şi contravaloarea anumitor cheltuieli cum ar fi cele de transport sau de asigurare pe parcurs extern, situaţie în care alături de contul 707 mai este implicat şi contul 708 „Venituri din activităţi diverse".

În acelaşi context, considerăm că trebuie avute în vedere şi prevederile legislaţiei fiscale din România[66] referitoare la TVA, conform căreia „*sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunităţii de către furnizor sau de altă persoană în contul său, ..., prestările de servicii, inclusiv transportul şi serviciile accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri*".

Prin urmare, încadrarea exportul în categoria operaţiunilor scutite cu drept de deducere a TVA se va realiza pe baza următoarele documente: factura completată cu toate informaţiile solicitate de reglementările fiscale în vigoare; unul din următoarele documente: declaraţia vamală de export, certificată de biroul vamal de ieşire din spaţiul comunitar, şi/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamala sau documentul de însoţire la export, certificat de biroul vamal de ieşire din spaţiul comunitar şi/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală sau confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal; documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau cumpărător sau de către altă persoană în numele uneia dintre cele două părţi participante la tranzacţie, cum ar fi: documentul de transport, comanda de cumpărare, contractul, documentele de asigurare.

4. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute la extern:

607 „*Cheltuieli privind mărfurile*"	=	**371** „*Mărfuri*"	cost de achiziţie la intern

5. Contabilizarea facturilor emise de prestatorii externi de servicii pentru transport pe parcurs extern, asigurarea mărfurilor pe parcurs extern etc. – în funcţie de condiţia de livrare negociată:

[66] Art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

624 *„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"* şi/sau **613** *„Cheltuieli cu primele de asigurare"*	=	**401** *„Furnizori"*	valoarea în lei obţinută prin conversia preţurilor externe în funcţie de cursul de schimb existent la data facturării

6. Decontarea obligaţiilor faţă de prestatorii serviciilor externe (transport, asigurare etc.):

% **401** *„Furnizori"* **665** *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**5124** *„Conturi la bănci în valută"*	când cursul de schimb de la data plăţii este superior celui de la data facturării (diferenţe nefavorabile de curs valutar)

Sau:

401 *„Furnizori"*	=	% **5124** *„Conturi la bănci în valută"* **765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	când cursul de schimb de la data plăţii este inferior celui de la data facturării (diferenţe favorabile de curs valutar)

Observaţie: În activitatea practică pot exista situaţii în care cheltuielile de transport înregistrate în momentul vânzării mărfurilor (la nivel antecalculat) să difere de cele facturate efectiv de către prestatorul serviciului. În acest caz, deoarece se modifică valoarea externă, este necesară regularizarea veniturilor cu diferenţa între nivelul antecalculat şi cel efectiv, astfel:

- când cheltuielile de transport extern antecalculate sunt mai mari decât cele efective:

708 *„Venituri din activităţi diverse"*	=	**707** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	diferenţa între nivelul antecalculat şi cel efectiv al transportului extern

- când cheltuielile de transport extern antecalculate sunt mai mici decât cele efective:

707 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	=	**708** *„Venituri din activităţi diverse"*	diferenţa între nivelul antecalculat şi cel efectiv al transportului extern

7. Încasarea de la clientul extern a contravalorii mărfurilor exportate:

5124 *„Conturi la bănci în valută"*	=	% **4111** *„Clienţi"* **765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	când cursul de schimb de la data încasării este superior celui de la data facturării (diferenţe favorabile de curs valutar)

Sau:

% **5124** *„Conturi la bănci în valută"* **665** *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**4111** *„Clienţi"*	când cursul de schimb de la data încasării este inferior celui de la data facturării (diferenţe nefavorabile de curs valutar)

În ceea ce priveşte ***exportul pe cont propriu pe credit comercial***, acesta se distinge de exportul pe cont propriu cu încasare la vedere prin faptul că importatorul (clientul extern) efectuează decontarea contravalorii mărfurilor achiziţionate la un anumit termen după ce a intrat în posesia lor sau în mod eşalonat, aşa cum au convenit părţile prin contractele încheiate.

Aceasta înseamnă că, de fapt, exportatorul îşi creditează clientul extern pe toată această perioadă, ca urmare a faptului că acesta din urmă, din cauza lipsei de lichidităţi, nu poate achita bunurile achiziţionate la vedere.

Pe de altă parte, achiziţionând mărfuri de la producătorii/comercianţii interni, pe care ulterior le vinde unui client extern, de la care va recupera preţul acestora după o anumită perioadă de timp, practic, exportatorul se confruntă cu imobilizarea unor fonduri importante. Totodată, nu trebuie pierdut din vedere nici faptul că exportatorul este nevoit să-şi achite obligaţiile contractuale faţă de furnizorii interni, ceea ce face ca la rândul său, exportatorul să fie forţat uneori să apeleze la credite bancare pentru asigurarea nevoilor de finanţare.

Rezultă că, pe de o parte, exportatorul se află în postura de creditor al clientului său extern, iar pe de altă parte, în cea de debitor faţă de băncile de la care solicită credite. Întrucât creditele bancare contractate de exportator sunt purtătoare de dobândă este firesc ca acesta să urmărească recuperarea acestui cost suplimentar prin perceperea, la rândul său, a unei dobânzi de la partenerul extern de afaceri.

Întrucât perioada, pentru care exportatorul acordă creditul comercial clientului său extern, poate fi mai mică sau mai mare de un an, exporturile pe cont propriu pe credit comercial au fost delimitate în activitatea practică şi literatura de specialitate în:

- exporturi pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt;
- exporturi pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung.

Dacă exportul pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt este practicat, de regulă, în cazul mărfurilor generale, încasarea contravalorii acestora realizându-se

la anumite termene convenite, care nu depăşesc un an, în cazul exportului pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung obiectul tranzacţiilor este reprezentat, de cele mai multe ori, de mărfuri complexe care au valori semnificative, a căror decontare necesită perioade mai mari de timp, ce depăşesc un an.

Reflectarea contabilă a operaţiunilor specifice *exportului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt* presupune parcurgerea unor etape, care, din anumite puncte de vedere, se aseamănă cu cele prezentate în cazul exportului pe cont propriu cu încasare la vedere, dar, care, pe de altă parte, comportă şi anumite particularităţi aşa cum se poate observa din cele ce urmează.

1. Achiziţia mărfurilor de la furnizorul intern:

%	=	**401**		
371 „*Mărfuri*"		„*Furnizori*"	total valoare facturată	cost de achiziţie la intern
4426 „*TVA deductibilă*"				TVA aferentă costului de achiziţie

2. Pentru plata contravalorii mărfurilor achiziţionate de la furnizorii interni, exportatorul poate apela, în situaţia lipsei lichidităţilor, fie la credite de trezorerie acordate prin contul curent (overdraft), fie la credite bancare pe termen scurt acordate prin cont separat de credite.

a. în cazul în care finanţarea este asigurată din credite de trezorerie:

- plata furnizorului intern:

401 „*Furnizori*"	=	**5121** „*Conturi la bănci în lei*"	total valoare facturată

- achitarea dobânzii aferente creditului de trezorerie:

666 „*Cheltuieli privind dobânzile*"	=	**5121** „*Conturi la bănci în lei*"	dobânda calculată de bancă

b. în cazul în care finanţarea este asigurată din credite bancare pe termen scurt acordate prin conturi distincte de credit:

- contractarea creditului bancar:

5121 „*Conturi la bănci în lei*"	=	**5191** „*Credite bancare pe termen scurt*"	total valoare facturată

- dobânda datorată aferentă creditului contractat:

666 „*Cheltuieli privind dobânzile*"	=	**5198** „*Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt*"	dobânda calculată de bancă

- plata furnizorului intern:

401 „*Furnizori*"	=	**5121** „*Conturi la bănci în lei*"	total valoare facturată

3. Livrarea mărfurilor la extern:

4111 „*Clienţi*"	=	%	
		707 „*Venituri din vânzarea mărfurilor*"	preţul negociat cu clientul extern
		766 „*Venituri din dobânzi*"	dobânda comercială calculată după formula dobânzii simple

În funcţie de condiţia de livrare exportatorul poate factura clientului extern şi alte cheltuieli, cum sunt cele de transport, asigurare pe parcurs extern etc., situaţie în care pentru contabilizarea operaţiei de livrare la extern se întocmeşte formula contabilă:

4111 „*Clienţi*"	=	%	
		707 „*Venituri din vânzarea mărfurilor*"	preţul negociat cu clientul extern
		708 „*Venituri din activităţi diverse*"	valoarea transportului extern şi/sau a asigurării
		766 „*Venituri din dobânzi*"	dobânda comercială calculată după formula dobânzii simple

4. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute la extern:

607 „*Cheltuieli privind mărfurile*"	=	**371** „*Mărfuri*"	cost de achiziţie la intern

5. Contabilizarea facturilor emise de prestatorii externi de servicii pentru transport pe parcurs extern, asigurarea mărfurilor pe parcurs extern etc. – în funcţie de condiţia de livrare negociată:

624 „*Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal*" şi/sau **613** „*Cheltuieli cu primele de asigurare*"	=	**401** „*Furnizori*"	valoarea în lei obţinută prin conversia preţurilor externe în funcţie de cursul de schimb existent la data facturării

6. Decontarea obligaţiilor faţă de prestatorii serviciilor externe (transport, asigurare etc.):

%	=	**5124**	când cursul de schimb de
401		*„Conturi la bănci în*	la data plăţii este superior
„Furnizori"		*valută"*	celui de la data facturării
665			(diferenţe nefavorabile de
„Cheltuieli din diferenţe			curs valutar)
de curs valutar"			

Sau:

401	=	%	când cursul de schimb de
„Furnizori"		**5124**	la data plăţii este inferior
		„Conturi la bănci în	celui de la data facturării
		valută"	(diferenţe favorabile de
		765	curs valutar)
		„Venituri din diferenţe	
		de curs valutar"	

7. Încasarea de la clientul extern a contravalorii mărfurilor exportate:

5124	=	%	când cursul de schimb de
„Conturi la bănci în		**4111**	la data încasării este
valută"		*„Clienţi"*	superior celui de la data
		765	facturării (diferenţe
		„Venituri din diferenţe	favorabile de curs valutar)
		de curs valutar"	

Sau:

%	=	**4111**	când cursul de schimb de
5124		*„Clienţi"*	la data încasării este
„Conturi la bănci în			inferior celui de la data
valută"			facturării (diferenţe
665			nefavorabile de curs
„Cheltuieli din diferenţe			valutar)
de curs valutar"			

Observaţie: Decontarea creanţelor pe care exportatorul le are faţă de clientul extern se poate realiza şi prin intermediul efectelor de comerţ, în acest caz contabilizarea operaţiilor aferente realizându-se astfel:

a. acceptarea efectului de comerţ:

%	=	**4111**	când cursul de schimb de
413		*„Clienţi"*	la data acceptării este
„Efecte de primit de la			inferior celui de la data
clienţi"			facturării (diferenţe
665			nefavorabile de curs
„Cheltuieli din diferenţe			valutar)
de curs valutar"			

Sau:

413	=	%	când cursul de schimb de
„Efecte de primit de la		**4111**	la data acceptării este
clienţi"		*„Clienţi"*	superior celui de la data
		765	facturării (diferenţe
		„Venituri din diferenţe	favorabile de curs valutar)
		de curs valutar"	

b. după acceptare, efectul de comerţ poate fi depus la bancă pentru încasare, fie la scadenţă, fie înainte de scadenţă (se scontează efectul comercial):

- depunerea efectului la bancă pentru încasare la scadenţă/înainte de scadenţă:

5113/5114	=	**413**	cu valoarea efectului de
„Efecte de		*„Efecte de primit de la*	comerţ acceptat
încasat"/"Efecte remise		*clienţi"*	
spre scontare"			

Observaţie: Dacă între momentul acceptării şi cel al depunerii pentru încasare cursul de schimb fluctuează, este necesară utilizarea conturilor 665 sau 765 pentru evidenţierea diferenţelor de curs valutar.

- încasarea efectului de comerţ la scadenţă/înainte de scadenţă:

5124	=	%	când cursul de schimb de
„Conturi la bănci în		**5113/5114**	la data încasării este
valută"		*„Efecte de*	superior celui de la data
		încasat"/"Efecte remise	depunerii pentru încasare
		spre scontare"	(diferenţe favorabile de
		765	curs valutar)
		„Venituri din diferenţe	
		de curs valutar"	

Sau:

%	=	**5113/5114**	când cursul de schimb de
5124		*„Efecte de*	la data încasării este
„Conturi la bănci în		*încasat"/"Efecte remise*	inferior celui de la data
valută"		*spre scontare"*	depunerii pentru încasare
665			(diferenţe nefavorabile de
„Cheltuieli din diferenţe			curs valutar)
de curs valutar"			

- evidenţierea comisionului reţinut de bancă pentru tranzacţiile derulate – în cazul efectelor încasate la scadenţă:

627	=	**5113**	cu valoarea comisionului
„Cheltuielile cu		*„Efecte de încasat"*	perceput de bancă
serviciile bancare şi			
asimilate"			

- evidenţierea comisionului reţinut de bancă pentru tranzacţiile derulate şi a taxei de scont – în cazul efectelor scontate:

%	=	**5114**	
627		*"Efecte remise spre scontare"*	cu valoarea comisionului perceput de bancă
„Cheltuielile cu serviciile bancare şi asimilate"			
667			cu valoarea scontului reţinut de bancă
„Cheltuieli privind sconturile acordate"			

8. Dacă exportatorul şi-a procurat fondurile necesare din credite bancare pe termen scurt, la scadenţă acesta trebuie să evidenţieze plata ratelor şi a dobânzilor aferente:

%	=	**5121**	total rată
5191		*„Conturi la bănci în lei"*	principal
„Credite bancare pe termen scurt"			
5198			dobândă
„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"			

Referitor la derularea operaţiunilor de *export pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung* reţinem anumite particularităţi care delimitează acest tip de export de cele pe care le-am prezentat anterior, dintre care amintim:[67]

- având în vedere valoarea mare şi complexitatea deosebită a mărfurilor comercializate, de obicei, producătorii interni lansează produsele în fabricaţie numai după încheierea între aceştia şi exportator a unor contracte ferme şi încasarea unor avansuri reprezentând un anumit procent din valoarea contractului;
- avansurile achitate de exportatori producătorilor interni sunt încasate, iniţial, de la clienţii externi, care, prin plata acestora, practic, îşi exprimă intenţia fermă de a dobândi mărfurile ce fac obiectul tranzacţiei;
- odată cu finalizarea comenzilor, producătorii interni livrează, la datele convenite prin contractele încheiate, bunurile ce fac obiectul exportului, iar exportatorul achită contravaloarea acestora, mai puţin avansul plătit iniţial;
- întrucât exportatorul acordă clientului său extern un credit comercial pe o perioadă mare de timp, acesta va percepe de la importator o dobândă care se va adăuga la preţul mărfurilor comercializate;
- este posibil ca, uneori, din cauza absenţei lichidităţilor şi/sau imobilizării fondurilor în mărfurile achiziţionate de la furnizorii interni, exportatorul să-şi acopere necesităţile de finanţare din credite bancare pe termen lung, purtătoare de dobânzi;

[67] Vişan D., *Contabilitatea în comerţul exterior*, Ediţia a II-a, Editura Economică, Bucureşti, 1999, pp. 83-85.

- stingerea creanţelor faţă de clienţii externi presupune, în afară de încasarea avansului iniţial, parcurgerea a două etape principale, astfel: pe de o parte, încasarea unei părţi convenite din valoarea contractului, în momentul în care se realizează livrarea mărfurilor la extern, iar pe de altă parte, încasarea diferenţei rămase sub forma unor rate, ce se achită de către clientul extern la anumite intervale prestabilite;
- clienţii externi, de regulă, reţin o anumită cotă de garanţie de bună execuţie, care este restituită exportatorilor la expirarea perioadei de garanţie.

Succesiunea înregistrărilor contabile specifice exportului pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung este prezentată în cele ce urmează.

1. Încasarea avansului de la clientul extern:

4111	=	**419**	cu valoarea avansului
„Clienţi"		*„Clienţi creditori"*	primit de exportator
Şi:			
5124	=	**4111**	cu valoarea avansului
„Conturi la bănci în valută"		*„Clienţi"*	primit de exportator

2. Vânzarea valutei încasate ca avans, la cursul zilei:

5121	=	**5124**	cu valoarea avansului
„Conturi la bănci în lei"		*„Conturi la bănci în valută"*	transformat în lei la cursul zilei

3. Virarea avansului primit de exportator de la clientul său extern, către furnizorul intern al mărfurilor ce fac obiectul exportului:

4091	=	**401**	cu valoarea avansului
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		*„Furnizori"*	transformat în lei la cursul zilei şi plătit furnizorului intern
Şi:			
401	=	**5121**	cu valoarea avansului
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	transformat în lei la cursul zilei şi plătit furnizorului intern

4. Achiziţia mărfurilor de la furnizorul intern:

%	=	**401**	total valoare facturată
371		*„Furnizori"*	cost de achiziţie la intern
„Mărfuri"			
4426			TVA aferentă costului de achiziţie
„TVA deductibilă"			

5. Contractarea creditului bancar pe termen lung şi înregistrarea dobânzilor aferente datorate – în cazul în care exportatorul nu dispune de lichidităţi:

5121 *„Conturi la bănci în lei"*	=	**1621** *„Credite bancare pe termen lung"*	cu valoarea datorată furnizorului intern

Şi:

666 *„Cheltuieli privind dobânzile"*	=	**1682** „Dobânzi aferente *creditelor bancare pe termen lung"*	cu valoarea dobânzii datorate

6. Achitarea sumelor datorate furnizorului intern, având în vedere avansul plătit anterior:

4091 *„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"*	=	**401** *„Furnizori"*	cu valoarea avansului achitat anterior

Şi:

401 *„Furnizori"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	cu diferenţa rămasă de plată

7. Livrarea mărfurilor la extern:

În funcţie de condiţia de livrare exportatorul poate să factureze sau nu clientului extern şi alte cheltuieli, cum sunt cele de transport, asigurare pe parcurs extern etc., situaţie în care contul 708 poate să intervină sau nu în formula contabilă:

4111 *„Clienţi"*	=	%	
		707 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*	preţul negociat cu clientul extern
		708 *„Venituri din activităţi diverse"*	valoarea transportului extern şi/sau a asigurării
		472 *„Venituri înregistrate în avans"*	dobânda comercială calculată după formula dobânzii compuse

8. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute la extern:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	cost de achiziţie la intern

9. Contabilizarea facturilor emise de prestatorii externi de servicii pentru transport pe parcurs extern, asigurarea mărfurilor pe parcurs extern etc. – în funcţie de condiţia de livrare negociată:

624 *„Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"* şi/sau **613** *„Cheltuieli cu primele de asigurare"*	=	**401** *„Furnizori"*	valoarea în lei obţinută prin conversia preţurilor externe în funcţie de cursul de schimb existent la data facturării

10. Decontarea obligaţiilor faţă de prestatorii serviciilor externe (transport, asigurare etc.):

%	=	**5124** *„Conturi la bănci în valută"*	când cursul de schimb de la data plăţii este superior celui de la data facturării (diferenţe nefavorabile de curs valutar)
401 *„Furnizori"*			
665 *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*			

Sau:

401 *„Furnizori"*	=	%	când cursul de schimb de la data plăţii este inferior celui de la data facturării (diferenţe favorabile de curs valutar)
		5124 *„Conturi la bănci în valută"*	
		765 *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	

11. Regularizarea avansului încasat de la clientul extern, înregistrarea eventualelor diferenţe de curs valutar aferente avansului şi evidenţierea garanţiei de bună execuţie reţinută de importator:

4111 *„Clienţi"*	=	**419** *„Clienţi creditori"*	cu valoarea avansului încasat anterior
665 *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**419** *„Clienţi creditori"*	când cursul valutar creşte faţă de data încasării avansului

Sau:

419 *„Clienţi creditori"*	=	**765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	când cursul valutar scade faţă de data încasării avansului

Şi:

267 *„Creanţe imobilizate"*	=	**4111** *„Clienţi"*	cu valoarea garanţiei reţinută de clientul extern

Observaţie: În cadrul perioadei de garanţie, pentru garanţia de bună execuţie reţinută de clientul extern, exportatorul poate constitui provizioane pentru garanţii acordate clienţilor, care se contabilizează astfel:

- constituirea provizionului:

6812 *„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"*	=	**1512** *„Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"*	cu valoarea garanţiei reţinută de clientul extern, exprimată în lei la cursul de la data constituirii

- la expirarea perioadei de garanţie, se anulează provizionul rămas fără obiect:

1512 *„Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor"*	=	**7812** *„Venituri din provizioane"*	cu valoarea provizionului constituit anterior

12. Stingerea creanţei pe care exportatorul o are faţă de clientul său extern, prin încasarea eşalonată a sumelor ce i se cuvin:

5124 *„Conturi la bănci în valută"*	=	% **4111** *„Clienţi"* **765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	când cursul de schimb de la data încasării este superior celui de la data ultimei evaluări

Sau:

% **5124** *„Conturi la bănci în valută"* **665** *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**4111** *„Clienţi"*	când cursul de schimb de la data încasării este inferior celui de la data ultimei evaluări

Observaţie: Având în vedere că operaţiunile specifice acestui tip de export se derulează pe parcursul unei perioade mai mari de timp, inclusiv pe parcursul mai multor exerciţii financiare, trebuie acordată atenţie sporită regulilor de evaluare aplicabile, pe de o parte, creanţelor şi datoriilor exprimate în valută, iar pe de altă parte, disponibilităţilor băneşti în valută. În acest context, vor fi evidenţiate în contabilitatea exportatorului, la finele perioadelor de gestiune, diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor şi datoriilor nedecontate (sume neîncasate de la clientul extern, garanţii de bună execuţie nerestituite, avansuri neregularizate), precum şi cele privind disponibilităţile în valută.

13. Evidenţierea veniturilor din dobânzi corespunzător tranşelor încasate de la clientul extern:

472 *„Venituri înregistrate în avans"*	=	**766** *„Venituri dobânzi"*	cu veniturile din dobânzi devenite exigibile

14. Recuperarea garanţiei de bună execuţie de la clientul extern, la expirarea perioadei de garanţie:

5124 *„Conturi la bănci în valută"*	=	% **267** *„Creanţe imobilizate"* **765** *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	curs superior la data încasării, faţă de cursul valabil la ultima evaluare a creanţei

Sau:

% **5124** *„Conturi la bănci în valută"* **665** *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*	=	**267** *„Creanţe imobilizate"*	curs inferior la data încasării, faţă de cursul valabil la ultima evaluare a creanţei

15. Rambursarea creditelor bancare pe termen lung contractate şi a dobânzilor aferente:

% **1621** *„Credite bancare pe termen lung"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	total rată principal
1682 *„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung"*			dobândă

5.3.1.2. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision

În general, exportul de mărfuri în comision constă în realizarea de către exportator a operaţiunilor specifice *în nume propriu, dar pe contul şi riscul entităţilor care produc mărfurile* destinate comercializării în acest regim.

Prin urmare, acestei modalităţi de export îi pot fi atribuite anumite caracteristici specifice, care permit delimitarea sa de alte forme de export, pe care vom încerca să le sintetizăm în cele ce urmează:

- exportatorul joacă rolul de intermediar între producător și clientul extern, deoarece asigură, pe de o parte, îndeplinirea formalităților ocazionate de realizarea tranzacției, iar pe de altă parte, transmiterea contravalorii bunurilor comercializate către unitatea producătoare, în schimbul unui comision convenit de comun acord;

- mărfurile tranzacționate nu devin proprietatea exportatorului, așa cum se întâmplă în cazul exportului pe cont propriu, deoarece între producător și comerciant nu se încheie contracte de vânzare – cumpărare, ci contracte de comision, prin care exportatorul este împuternicit să efectueze demersurile necesare pentru realizarea tranzacției;

- de obicei, mărfurile comercializate ajung direct de la producător la clientul extern, fără ca exportatorul să fie implicat în gestionarea acestora, ceea ce, din punct de vedere contabil, echivalează cu faptul că exportatorul nu utilizează conturi de stocuri pentru reflectarea operațiilor specifice;

- în baza contractelor încheiate cu prestatorii externi de servicii, exportatorul acționează în nume propriu, dar pe contul producătorului intern, motiv pentru care virează în contul prestatorilor o parte din suma încasată de la clientul extern reprezentând contravaloarea serviciilor prestate (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern etc.);

- exportatorul încasează de la clientul extern contravaloarea mărfurilor ce fac obiectul tranzacției, alcătuită din prețul negociat al mărfurilor la care se adaugă prețul eventualelor servicii externe (transport, asigurare etc.) și comisionul exportatorului, însă nu virează producătorului intern întreaga sumă, ci numai echivalentul prețului extern diminuat cu comisionul și cheltuielile efectuate în numele acestuia;

- având în vedere raporturile juridice existente între exportator și producătorul mărfurilor, trebuie menționat faptul că în contabilitatea societății de comerț exterior nu sunt evidențiate decât acele venituri și cheltuieli generate de activitatea proprie, în timp ce operațiile efectuate pe contul și riscul producătorului vor genera venituri sau cheltuieli în contabilitatea acestuia.

Ca și în cazul exportului pe cont propriu putem avea în vedere, drept criteriu de clasificare, termenul de decontare a contravalorii mărfurilor exportate, în funcție de care și exportul în comision poate fi delimitat în două categorii distincte:

- export în comision cu încasare la vedere;
- export în comision pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.

Trăsăturile caracteristice, care au fost amintite anterior, se regăsesc și în modul de reflectare contabilă a operațiilor aferente exportului de mărfuri în comision.

A. Reflectarea contabilă a operațiilor de export în comision cu încasare la vedere

1. Livrarea mărfurilor către clientul extern:

4111 „*Clienți*"/extern	=	%		valoarea externă
		401 „*Furnizori*"/producător		preț FOB net (diminuat cu comisionul exportatorului);
		401 „*Furnizori*"/prestator extern		valoarea prestațiilor externe (în funcție de condiția de livrare);
		704 „*Venituri din servicii prestate*"		comisionul exportatorului.

Observație: În acest context trebuie reținut faptul că, din punct de vedere al regulilor fiscale privind TVA[68], scutirea de TVA se aplică atât de comisionar, cât și de comitent. Practic comisionarul este exportatorul bunurilor în sensul TVA, iar justificarea scutirii va fi realizată de acesta prin intermediul contractului de comision, copia declarației vamale de export pentru care s-a acordat liber de vamă și factura fiscală emisă de comitent către comisionar.

2. Cheltuielile efectuate de exportator în numele producătorului (comision vamal, comisioane bancare etc.)[69]:

471 „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	=	%	
		446 „*Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*"	comision vamal
		5124 „*Conturi la bănci în valută*"	comision bancar
446 „*Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*"	=	**5121** „*Conturi la bănci în lei*"	plata comisionului vamal

3. Facturarea de către exportator a cheltuielilor efectuate în contul producătorului:

4111 „*Clienți*"/producător	=	**471** „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	cu valoarea cheltuielilor efectuate în contul producătorului

4. Încasarea contravalorii mărfurilor de la clientul extern:

5124 „*Conturi la bănci în valută*"	=	%	
		4111 „*Clienți*"/extern	când cursul de schimb de la data încasării este superior celui de la data facturării (diferențe favorabile de curs valutar)
		765 „*Venituri din diferențe de curs valutar*"	
Sau:			
%	=	**4111** „*Clienți*"/extern	când cursul de schimb de la data încasării este inferior celui de la data facturării (diferențe nefavorabile de curs valutar)
5124 „*Conturi la bănci în valută*"			
665 „*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*"			

[68] Art. 143 (1) și 144 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

[69] Soluție preluată după Dumitrana M. și colectiv – op. cit., p. 314; Vișan D. – op. cit., p. 111.

5. Reținerea de către exportator a cheltuielilor efectuate în contul producătorului, din suma pe care o datorează acestuia:

401 „*Furnizori*"/producător	=	**4111** „*Clienți*"/producător	cu valoarea cheltuielilor efectuate în contul producătorului

Observație: În funcție de fluctuația cursului de schimb pot să apară diferențe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, care trebuie reflectate cu ajutorul contului 765 sau 665, după caz.

6. Plata diferenței cuvenite producătorului intern (prețul FOB net diminuat cu contravaloarea cheltuielilor efectuate în contul producătorului):

%	=	**5124** „*Conturi la bănci în valută*"	când cursul de schimb de la data plății este superior celui de la data facturării (diferențe nefavorabile de curs valutar)
401 „*Furnizori*"/producător			
665 „*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*"			
Sau:			
401 „*Furnizori*"/producător	=	%	când cursul de schimb de la data plății este inferior celui de la data facturării (diferențe favorabile de curs valutar)
		5124 „*Conturi la bănci în valută*"	
		765 „*Venituri din diferențe de curs valutar*"	

7. Achitarea contravalorii serviciilor externe (transport, asigurare etc.):

Se întocmesc formule contabile similare celor de la punctul 6, cu deosebirea că se utilizează analiticul adecvat al contului 401 (401 „*Furnizori*"/prestator).

Observație: Pentru disponibilitățile în valută exportatorul trebuie să efectueze evaluarea acestora, în funcție de fluctuația cursului de schimb, și să înregistreze în contabilitate diferențele de curs valutar aferente, prin intermediul conturilor 765 sau 665, după caz.

B. Reflectarea contabilă a operațiilor de export în comision pe credit comercial

În acest context, considerăm că trebuie făcute unele precizări referitoare la anumite aspecte specifice acestei forme de export.

La fel ca în cazul exportului pe cont propriu pe credit comercial și de această dată creditul comercial este justificat prin aceea că partenerul (clientul) extern nu achită furnizorului intern contravaloarea mărfurilor achiziționate la vedere, ci la numite termene stabilite prin contract.

Având în vedere că plata sumelor cuvenite producătorilor interni se realizează de către exportator după încasarea acestora de la clienții externi, rezultă că, practic,

cel care acordă creditul comercial este, de această dată, producătorul mărfurilor și nu exportatorul, așa cum am sesizat că se întâmplă în cazul exportului pe cont propriu. Prin urmare, situația financiară a exportatorului nu va fi influențată de existența creditului comercial, deoarece acesta, potrivit obligațiilor contractuale, nu trebuie decât să desfășoare o activitate de intermediere, urmărind efectuarea operațiunilor de decontare cu clientul extern.

În ceea ce privește dobânda aferentă creditului comercial acordat de producătorul intern clientului său extern, trebuie reținut faptul că se facturează și se încasează de exportator de la clientul extern, în numele producătorului intern, motiv pentru care exportatorul trebuie să o vireze în totalitate unității producătoare.

Din punct de vedere al fluxului de înregistrări contabile, *în cazul exportului în comision pe credit comercial pe termen scurt*, facem precizarea că acestea sunt similare celor prezentate pentru exportul în comision cu încasare la vedere, cu excepția câtorva aspecte particulare, care se amintesc în continuare:

- în cazul formulei de înregistrare a mărfurilor livrate clientului extern, prețul facturat al mărfurilor, evidențiat în creditul contului 401 „Furnizori"/producător, va conține și dobânda comercială cuvenită producătorului intern;
- atunci când clientul extern beneficiază de reduceri de preț ca urmare a decontării înainte de scadență, acestea se înregistrează prin diminuarea atât a creanței externe, cât și a obligației de plată a exportatorului față de furnizorul intern, astfel:

471 „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	=	**4111** „*Clienți*"/ extern	cu valoarea reducerii de preț
Și:			
401 „*Furnizori*"/producător	=	**471** „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	cu valoarea reducerii de preț

- decontarea contravalorii mărfurilor se poate realiza și prin intermediul efectelor de comerț, iar înregistrările contabile aferente acestor situații sunt similare celor prezentate la exportul pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt, cu deosebirea că exportatorul nu va mai înregistra pe cheltuielile proprii contravaloarea comisioanelor bancare și a taxei scontului, ci le va contabiliza ca și cheltuieli efectuate în numele producătorului intern, astfel:

471 „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	=	**5113/5114** „*Efecte de încasat*"/"*Efecte remise spre scontare*"	cu valoarea comisioanelor bancare și/sau taxei scontului
Și:			
401 „*Furnizori*"/producător	=	**471** „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	cu valoarea comisioanelor bancare și/sau taxei scontului

Analizat în contextul *creditului comercial pe termen lung, exportul în comision presupune câteva operații în plus*, care trebuie reflectate în contabilitatea

exportatorului, față de cele prezentate la varianta bazată pe exportul în comision cu încasare la vedere / pe credit comercial pe termen scurt, pe care le vom prezenta în continuare:

- încasarea avansului de la clientul extern:

4111 „*Clienți*"/extern	=	**419** „*Clienți creditori*"	cu valoarea avansului primit de exportator

Și:

5124 „*Conturi la bănci în valută*"	=	**4111** „*Clienți*"/extern	cu valoarea avansului primit de exportator

- virarea avansului primit de exportator de la clientul său extern, către furnizorul intern al mărfurilor ce fac obiectul exportului:

4091 „*Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*"	=	**401** „*Furnizori*"/producător	cu valoarea avansului plătit furnizorului intern

Și:

401 „*Furnizori*"/producător	=	**5124** „*Conturi la bănci în valută*"	cu valoarea avansului plătit furnizorului intern

- reținerile făcute clientului extern la livrarea mărfurilor (avans și garanția de bună execuție reținută de clientul extern):

%	=	**4111**	
419 „*Clienți creditori*"		„*Clienți*"/ extern	avansul
267 „*Creanțe imobilizate*"			garanția de bună execuție

- exportatorul reține, la rândul său, producătorului intern avansul plătit și garanția de bună execuție:

401 „*Furnizori*"/producător	=	%	
		4091 „*Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*"	avansul
		167 „*Alte împrumuturi și datorii asimilate*"	garanția de bună execuție

- cheltuieli făcute în perioada de garanție (dacă este cazul):

167 „*Alte împrumuturi și datorii asimilate*"	=	**5124** „*Conturi la bănci în valută*"	cu valoarea cheltuielilor decontate

- la expirarea perioadei de garanție exportatorul recuperează de la clientul extern garanția de bună execuție:

5124 „*Conturi la bănci în valută*"	=	**267** „*Creanțe imobilizate*"	cu valoarea garanției

- la finele perioadei de garanție exportatorul restituie unității producătoare, garanția de bună execuție neconsumată:

167 „*Alte împrumuturi și datorii asimilate*"	=	**5124** „*Conturi la bănci în valută*"	cu valoarea garanției de bună execuție rămasă după efectuarea cheltuielilor

Observație: Având în vedere că operațiile specifice exportului în comision pe credit comercial pe termen lung se derulează pe o perioadă mai mare de un an, trebuie avută în vedere, în permanență, evaluarea datoriilor și creanțelor în valută neplătite, respectiv neîncasate, precum și a disponibilităților bănești în valută, care necesită contabilizarea diferențelor de curs valutar aferente, prin intermediul conturilor 665 și 765. În același context, facem precizarea că și înregistrarea operațiilor de plăți și încasări în valută ce se contabilizează în cazul exportului în comision pe credit comercial, în general, impune, de cele mai multe ori, reflectarea unor diferențe de curs valutar corespunzătoare.

5.3.2. Contabilitatea importului de mărfuri

În general, importul de mărfuri definește acea operațiune comercială prin care o entitate economică dintr-o țară achiziționează bunuri de pe piețele externe în vederea comercializării pe piețele proprii. Analizând această noțiune în contextul normelor comunitare europene, trebuie adăugat faptul că importul de mărfuri vizează tranzacțiile prin intermediul cărora entități economice care provin din state aparținând Uniunii Europene, achiziționează bunuri din țări aflate în afara spațiului comunitar.

Deși operațiunile de import pot fi abordate din diverse puncte de vedere, în ceea ce ne privește, vom utiliza drept criterii de analiză, pe de o parte, modalitățile de realizare a importului, iar pe de altă parte, termenul de decontare a mărfurilor importate, în funcție de care această categorie de tranzacții extracomunitare se delimitându-se în:

a. import pe cont propriu:
- cu încasare la vedere;
- pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.
b. import în comision:
- cu încasare la vedere;
- pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.

5.3.2.1. Contabilitatea importului de mărfuri pe cont propriu

Importului de mărfuri pe cont propriu îi este caracteristic faptul că importatorul achiziţionează bunuri de la furnizori externi, pe care apoi le revinde pe piaţa internă *în nume propriu, pe contul şi riscul său.*

Analizate în acest context, operaţiunilor de import le pot fi atribuite şi alte trăsături caracteristice dintre care se vor aminti cele reprezentative:

1. stabilirea unor relaţii contractuale între importator şi partenerii săi de afaceri, reprezentaţi de: furnizorii externi ai mărfurilor achiziţionate şi destinate comercializării interne, terţe persoane care îndeplinesc rolul de prestatori externi sau interni ai unor servicii (prelucrare, sortare, ambalare, transport, asigurare etc.) şi clienţii interni care achiziţionează mărfurile ce fac obiectul tranzacţiei;

2. până să ajungă la clientul intern, mărfurile ce fac obiectul importului, pot urma diferite circuite, care, întotdeauna, au ca punct de pornire furnizorul extern, iar ca punct terminus clientul intern, chiar dacă, între cele două entităţi anterior menţionate se interpun, de regulă, importatorii sau, uneori, prestatorii externi sau interni de servicii;

3. decontarea obligaţiilor contractuale se realizează de către importator, pe de o parte, în valută, dacă ne referim la achiziţia mărfurilor ce fac obiectul importului sau la contravaloarea serviciilor externe, deoarece acestea sunt procurate de la furnizori externi, iar pe de altă parte, în moneda naţională, în cazul decontării contravalorii serviciilor prestatorilor interni, respectiv a contravalorii mărfurilor vândute clienţilor interni;

4. utilizarea valutelor pentru efectuarea operaţiunilor de decontare şi existenţa unui decalaj temporal între producerea operaţiei şi decontarea propriu-zisă ocazionează apariţia diferenţelor de curs valutar, care se determină prin raportare la regulile de evaluare a datoriilor şi creanţelor în valută statuate de reglementările contabile în vigoare;

5. costul de achiziţie al mărfurilor importate are o structură complexă, elementele sale componente fiind reprezentate de:

a. valoarea în vamă a mărfurilor, care este formată din preţul extern al bunurilor, cheltuieli de transport pe parcurs extern, costul asigurării pe parcurs extern, cheltuieli de încărcare - descărcare de parcurs extern, diverse comisioane externe şi alte cheltuieli externe efectuate în valută până la vamă;

b. taxele de import şi alte comisioane şi taxe care nu pot fi recuperate de la autorităţile fiscale, dintre care amintim taxele vamale, comisioanele vamale, accizele etc.

Taxele vamale reprezintă obligaţii fiscale faţă de bugetul statului, aferente importului de bunuri, care se determină prin aplicarea cotelor procentuale legale asupra valorii în vamă, exprimată în lei. Pentru obţinerea expresiei în lei a valorii în vamă trebuie utilizat cursul de schimb comunicat de BNR în penultima zi lucrătoare a săptămânii anterioare datei la care a fost înregistrată declaraţia vamală. Momentul datorării taxelor vamale este cel al înregistrării declaraţiei vamale.

Comisioanele vamale au aceeaşi bază de calcul ca şi taxele vamale determinându-se pentru mărfurile supuse operaţiunii de vămuire prin aplicarea cotei procentuale legale.

Accizele sunt taxe speciale de consumaţie ce se datorează bugetului de stat pentru anumite produse ce sunt importate, cum ar fi: produse din tutun, cafea, bijuterii, produse petroliere, anumite băuturi alcoolice etc. Pentru produsele din import baza de impozitare este reprezentată de valoarea în vamă la care se adaugă taxele vamale şi alte taxe speciale., inclusiv comisionul vamal. Momentul datorării accizelor este data înregistrării declaraţiei vamale de import sau data achiziţionării marcajelor pentru produsele ce intră sub incidenţa sistemului de marcare şi care urmează a fi importate.

c. cheltuielile interne de circulaţie, de la vamă şi până la depozitul importatorului;

6. odată cu achitarea în vamă a taxelor şi comisioanelor nerecuperabile din punct de vedere fiscal, importatorul trebuie să mai calculeze şi să achite TVA aferentă mărfurilor importate, baza de calcul a acestui impozit indirect fiind *„valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislaţiei vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane şi alte taxe datorate în afara României, precum şi cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepţia taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută. Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele şi cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, care intervin până la primul loc de destinaţie a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare. Primul loc de destinaţie a bunurilor îl reprezintă destinaţia indicată în documentul de transport sau în orice alt document însoţitor al bunurilor, când acestea intră în România, sau, în absenţa unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în România".*[70]

Pe de altă parte, dacă valoarea în vamă a mărfurilor este exprimată în altă monedă decât cea naţională, cursul de schimb folosit la determinarea acesteia este cel stabilit şi comunicat de Banca Naţională a României în penultima zi de miercuri a lunii anterioare lunii în care se utilizează.[71]

În acelaşi context, considerăm că trebuie reţinut şi faptul că *„valoarea în lei a accizelor..., datorate bugetului de stat ... în echivalent euro pe unitatea de măsură, se determină prin transformarea sumelor exprimate în echivalent euro, pe baza*

[70] Art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.
[71] Art. 168-172 din Regulamentul Comisiei (CEE) nr. 2454/93.

cursului de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene".[72]

Având în vedere termenele de decontare a mărfurilor, contractele de import pe cont propriu se delimitează în:

1. import pe cont propriu cu încasare la vedere;
2. import pe cont propriu pe credit comercial.

În cazul ***importului pe cont propriu cu încasare la vedere***, importatorul, care practic se interpune între furnizorul extern şi clientul intern, cumpără mărfurile de la furnizorul extern, pe contul şi riscul său, le decontează acestuia în valută, după care le livrează clientului intern, care îi va plăti efectiv după ce factura a ajuns la banca acestuia, s-a acceptat şi s-a ordonat plata, ce se va efectua în moneda naţională.

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor specifice importului pe cont propriu cu încasare la vedere, presupune parcurgerea următoarelor etape, aşa cum se prezintă în cele ce urmează.

1. Evidenţierea mărfurilor importate:

371 *„Mărfuri"*	=	%	
		401 *„Furnizori"*/marfă	preţul extern
		401 *„Furnizori"*/servicii	transport şi/sau asigurare pe parcurs extern
		446 *„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"*	taxa vamală
		447 *„Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"*	comision vamal

Observaţie: Contabilizarea mărfurilor importate este influenţată de condiţia de livrare INCOTERMS acceptată de părţi, în funcţie de care *poate fi necesar sau nu* să se evidenţieze în mod distinct prestaţiile externe cum sunt transportul pe parcurs extern, asigurarea mărfurilor pe parcurs extern etc., prin utilizarea unui analitic a contului 401 „Furnizori".

2. Plata în vamă a taxei vamale, comisionului vamal şi a TVA:

%	=	**5121**	
446 *„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"*		*„Conturi la bănci în lei"*	taxa vamală
447 *„Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"*			comisionul vamal
4426 *„TVA deductibilă"*			TVA deductibilă

[72] Art. 218 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

Observaţie: Referitor la TVA aferentă operaţiunilor de import trebuie reţinute câteva aspecte de natură fiscală:[73]

- pentru importuri de bunuri, cu excepţia importurilor scutite de taxă, TVA se plăteşte la organul vamal în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import;
- importatorii care deţin o autorizaţie unică pentru proceduri vamale simplificate, eliberată de alt stat membru, sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA pentru care nu au obligaţia de a depune declaraţii vamale de import trebuie să plătească taxa pe valoarea adăugată la organul vamal până la data la care au obligaţia depunerii declaraţiei de import pentru TVA şi accize;
- până la data de 31 decembrie 2016, prin exceptare de la regulile menţionate anterior, nu se va face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, acestea având obligaţia de a evidenţia taxa aferentă bunurilor importate în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât şi ca taxă deductibilă întocmind formula contabilă 4426 = 4427;
- pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorată pentru importul de bunuri, importatorul trebuie să deţină declaraţia vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menţioneze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum şi suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea.

3. Plata furnizorului extern:

%	=	**5124**	când cursul de schimb de la data plăţii este superior celui de la data facturării (diferenţe nefavorabile de curs valutar)
401 *„Furnizori"*/marfă		*„Conturi la bănci în valută"*	
665 *„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"*			
Sau:			
401 *„Furnizori"*/marfă	=	%	când cursul de schimb de la data plăţii este inferior celui de la data facturării (diferenţe favorabile de curs valutar)
		5124 *„Conturi la bănci în valută"*	
		765 *„Venituri din diferenţe de curs valutar"*	

4. Achitarea contravalorii serviciilor externe (transport, asigurare etc.):

Se întocmesc formule contabile similare celor de la punctul 3, cu deosebirea că se utilizează analiticul adecvat al contului 401 (401 *„Furnizori"*/servicii).

5. Vânzarea mărfurilor la intern:

[73] Art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

4111	=	%	preţul de vânzare la intern
„Clienţi"		**707**	preţul în lei negociat cu
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	clientul intern
		4427	TVA aferentă
		„TVA colectată"	

6. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:

607	=	**371**	costul de achiziţie al
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*	mărfurilor

7. Încasarea clientului intern:

5121	=	**4111**	preţul de vânzare la intern
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

Observaţie: Activitatea practică, precum şi literatura de specialitate[74] relevă situaţii în care determinarea costului de achiziţie al mărfurilor importate să se realizeze pe baza unor date antecalculate, fiind vizate în acest caz cheltuielile de transport a căror mărime efectivă este posibil să nu fie cunoscută la data importului. În astfel de cazuri soluţia propusă constă în contabilizarea acestor cheltuieli cu ajutorul contului 408 „Furnizori – facturi nesosite" la nivel antecalculat, iar ulterior, când se primeşte factura transportatorului, diferenţa dintre cheltuielile efective şi cele antecalculate, precum şi diferenţele de taxe nerecuperabile să se înregistreze într-un cont distinct de mărfuri care va corecta costul de achiziţie.

- achiziţia mărfurilor:

371	=	%	
„Mărfuri"		**401**	preţul extern
		„Furnizori"/marfă	
		408	transport pe parcurs
		„Furnizori – facturi nesosite"/servicii	extern antecalculat
		446	taxa vamală
		„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	
		447	comision vamal
		„Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"	

- diferenţa între nivelul antecalculat şi cel efectiv al cheltuielilor de transport:

%	=	**401**	cheltuieli efective
408		*„Furnizori"*/servicii	cheltuieli antecalculate
„Furnizori – facturi nesosite"/servicii			
371			diferenţa
„Mărfuri"/diferenţe transport			

[74] Ristea M. şi colectiv, *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Editura Universitară, Bucureşti,

- diferenţa de taxe nerecuperabile:

371	=	%	
„Mărfuri"/diferenţe transport		**446**	diferenţa de taxa vamală
		„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	
		447	diferenţa de comision vamal
		„Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"	

Anumite particularităţi comportă şi cheltuielile aferente prestaţiilor interne, categorie în care includem acele cheltuieli generate de circulaţia pe parcurs intern a mărfurilor de la vamă şi până la depozitul importatorului. Aceste particularităţi sunt determinate, pe de o parte, de faptul că în cele mai multe situaţii în momentul în care mărfurile ajung în depozit nu se cunoaşte nivelul efectiv al acestor cheltuieli, deoarece facturile prestatorilor interni nu au sosit, iar pe de altă parte, de modul în care este soluţionată din punct de vedere contabil această situaţie.

În acest caz se poate adopta o soluţie apropiată de cea sugerată în cazul transportului extern, care presupune utilizarea contului 408 „Furnizori – facturi nesosite" şi a unui analitic distinct al contului 371 „Mărfuri", urmând ca la scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute să se repartizeze, pe bază de coeficient de repartizare, şi să se contabilizeze aceste cheltuieli proporţional cu valoarea mărfurilor vândute.

În ceea ce priveşte ***importul pe cont propriu pe credit comercial***, acesta se distinge de cel pe cont propriu cu încasare la vedere prin faptul că importatorul realizează decontarea contravalorii mărfurilor achiziţionate la un anumit termen după ce a intrat în posesia lor sau în mod eşalonat, aşa cum au convenit părţile prin contractele încheiate.

Aceasta înseamnă că, de fapt, furnizorul extern îl creditează pe importator pe toată această perioadă, ca urmare a faptului că acesta din urmă, din cauza lipsei de lichidităţi, nu poate achita bunurile achiziţionate la vedere.

Decontarea la termen a datoriilor pe care importatorul le are faţă de furnizorul său extern face ca acesta din urmă să se confrunte cu o imobilizare a fondurilor sale în mărfurile comercializate. Ca urmare, furnizorul extern percepe de la importator o anumită dobândă, care are rolul de a remunera creditul comercial pe care îl acordă acestuia.

Pentru importator această dobândă reprezintă o cheltuială financiară, care poate fi acoperită prin două modalităţi:

- fie prin dobânda financiară primită de la bancă pentru disponibilităţile păstrate în conturile acesteia, sub forma depozitelor la termen, ca urmare a încasării contravalorii mărfurilor vândute la intern, dacă tranzacţia se realizează cu decontare la vedere;
- fie prin compensarea cu o dobândă comercială percepută de importator clientului său intern, dacă mărfurile sunt vândute la intern pe credit comercial.

Întrucât perioada, pentru care furnizorul extern acordă creditul comercial importatorului, poate fi mai mică sau mai mare de un an, importurile pe cont propriu pe credit comercial au fost delimitate în activitatea practică şi literatura de specialitate în:

- importuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt;
- importuri pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung.

Dacă importul pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt este practicat, de regulă, în cazul mărfurilor generale, plata contravalorii acestora realizându-se la anumite termene convenite, care nu depăşesc un an, în cazul importului pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung obiectul tranzacţiilor este reprezentat, de cele mai multe ori, de mărfuri complexe care au valori semnificative, a căror decontare necesită perioade mai mari de timp, ce depăşesc un an.

Reflectarea contabilă a operaţiunilor specifice *importului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt* presupune evidenţierea aceloraşi etape ca cele prezentate la importul pe cont propriu cu încasare la vedere, toate operaţiile de la 1 la 7 fiind valabile şi în acest caz .

Singura diferenţă notabilă ce poate fi semnalată ca particularitate în cazul importului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt, sub aspectul înregistrărilor contabile, o reprezintă reflectarea dobânzii facturată de furnizorul extern, aşa cum se prezintă în continuare:

666 „*Cheltuieli privind dobânzile*"	=	**401** „*Furnizori*"/marfă	cu dobânda calculată

Referitor la contabilizarea operaţiunilor de *import pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung* reţinem o serie de particularităţi care îl delimitează de formele prezentate anterior, dintre care amintim:

- având în vedere valoarea mare şi complexitatea deosebită a mărfurilor comercializate, de obicei, furnizorii externi lansează produsele în fabricaţie numai după încheierea între aceştia şi importator a unor contracte ferme şi încasarea unor avansuri reprezentând un anumit procent din valoarea contractului;
- avansurile achitate de importatori furnizorilor externi, exprimă intenţia fermă de a dobândi mărfurile ce fac obiectul tranzacţiei şi reprezintă pentru furnizorii externi o garanţie a finalizării tranzacţiei;
- odată cu finalizarea comenzilor, furnizorii externi livrează, la datele convenite prin contractele încheiate, bunurile ce fac obiectul importului, iar importatorul achită contravaloarea acestora, mai puţin avansul plătit iniţial;
- furnizorul extern percepe de la importator o dobândă, care remunerează creditul comercial acordat acestuia pe o perioadă mare de timp;
- este posibil ca, uneori, din cauza absenţei lichidităţilor, importatorul să-şi acopere necesităţile de finanţare din credite bancare pe termen lung, purtătoare de dobânzi;
- stingerea datoriilor faţă de furnizorii externi presupune, în afară de plata avansului iniţial, parcurgerea a două etape principale, astfel: pe de o parte, plata unei părţi convenite din valoarea contractului, în momentul în care se realizează

livrarea mărfurilor de către furnizorul extern, iar pe de altă parte, plata diferenţei rămase sub forma unor rate, ce se achită de către importator la anumite intervale prestabilite;

- importatorul, de regulă, reţine furnizorului său extern o anumită cotă de garanţie de bună execuţie, care este restituită acestuia la expirarea perioadei de garanţie, iar pe de altă parte, clienţii interni reţin, la rândul lor, cota de garanţie din valoarea facturată de către importator, urmând ca la finele perioadei de garanţie să o restituie importatorului, dacă pe parcursul derulării contractului nu au apărut probleme care să justifice utilizarea garanţiei.

Sub aspectul succesiunii înregistrărilor specifice importului pe cont propriu pe credit comercial pe termen lung, remarcăm, pe de o parte, existenţa operaţiunilor pe care le-am întâlnit şi în cazul importului pe cont propriu pe credit comercial pe termen scurt, dar, pe de altă parte, se evidenţiază şi acele operaţii specifice referitoare la plata şi regularizarea avansurilor, reflectarea dobânzilor sau reţinerea şi restituirea garanţiilor, aşa cum, de altfel, se poate observa în continuare.

1. Plata avansului către furnizorul extern:

401 „*Furnizori*"/marfă	=	**5124** „*Conturi la bănci în valută*"	cu valoarea în lei a avansului plătit

Şi:

4091 „*Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*"	=	**401** „*Furnizori*"/marfă	cu valoarea în lei a avansului plătit

2. Evidenţierea mărfurilor importate - similar importului pe cont propriu cu încasare la vedere.

3. Plata în vamă a taxei vamale, comisionului vamal şi a TVA - similar importului pe cont propriu cu încasare la vedere.

4. Dobânda facturată de furnizorul extern:

471 „*Cheltuieli înregistrate în avans*"	=	**401** „*Furnizori*"/marfă	cu valoarea în lei a dobânzii facturate

5. Reţinerea din datoria pe care importatorul o are faţă de furnizorul extern a avansului acordat anterior şi a garanţiei de bună execuţie:

401 „*Furnizori*"/marfă	=	%	
		4091 „*Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*"	cu valoarea în lei a avansului plătit
		167 „*Alte împrumuturi şi datorii asimilate*"	cu valoarea în lei a garanţiei de bună execuţie reţinută

Observaţie: Regularizarea avansului plătit poate genera apariţia unor diferenţe de curs valutar, în condiţiile în care cursul de schimb de la data plăţii diferă de cel de la data regularizării, care se evidenţiază cu ajutorul conturilor 765 sau 665, după caz.

6. Achitarea unei părţi convenite din valoarea mărfurilor, după livrarea acestora de către furnizorul extern:

%	=	**5124**	când cursul de schimb de
401		*„Conturi la bănci în valută"*	la data plăţii este superior
„Furnizori"/marfă			celui de la data facturării
665			(diferenţe nefavorabile de
„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			curs valutar)
Sau:			
401	=	%	când cursul de schimb de
„Furnizori"/marfă		**5124**	la data plăţii este inferior
		„Conturi la bănci în valută"	celui de la data facturării
		765	(diferenţe favorabile de
		„Venituri din diferenţe de curs valutar"	curs valutar)

7. Vânzarea mărfurilor la intern - similar importului pe cont propriu cu încasare la vedere.

8. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute - similar importului pe cont propriu cu încasare la vedere.

9. Înregistrarea garanţiei reţinute de clientul intern:

267	=	**4111**	cu garanţia reţinută de
„Creanţe imobilizate"		*„Clienţi"*	clientul intern

10. Încasarea clientului intern cu valoarea reprezentând diferenţa între valoarea creanţei evidenţiată la momentul vânzării (operaţia nr. 7) şi valoarea garanţiei reţinută de clientul intern (operaţia nr. 9) - similar importului pe cont propriu cu încasare la vedere.

11. Plata ratelor către furnizorul extern – similar operaţiunii nr. 6.

12. Afectarea cheltuielilor cu dobânzile proporţional cu numărul de luni aferente exerciţiului financiar în cauză:

%	=	**471**	cu valoarea în lei a
666		*„Cheltuieli înregistrate în avans"*	dobânzii aferente
„Cheltuieli privind dobânzile"			exerciţiului de referinţă
665			
„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			

Sau:

666	=	%	cu valoarea în lei a
„Cheltuieli privind dobânzile"		**471**	dobânzii aferente
		„Cheltuieli înregistrate în avans"	exerciţiului de referinţă
		765	
		„Venituri din diferenţe de curs valutar"	

13. Restituirea garanţiei reţinută de la furnizorul extern:

%	=	**5124**	cu diferenţe
167		*„Conturi la bănci în valută"*	nefavorabile de curs
„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			valutar
665			
„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			
Sau:			
167	=	%	cu diferenţe favorabile
„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		**5124**	de curs valutar
		„Conturi la bănci în valută"	
		765	
		„Venituri din diferenţe de curs valutar"	

14. Recuperarea garanţiei de la clientul intern:

5121	=	**267**	cu garanţia reţinută de
„Conturi la bănci în lei"		*„Creanţe imobilizate"*	clientul intern

Observaţie: Corespunzător datoriilor şi creanţelor în valută nedecontate s vor evidenţia diferenţele de curs valutar corespunzătoare, prin intermediu conturilor 765 sau 665, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

5.3.2.2. Contabilitatea importului de mărfuri în comision

În general, importul de mărfuri în comision constă în realizarea de căt importator a operaţiunilor specifice *în nume propriu, dar pe contul şi risc entităţilor care beneficiază de mărfurile ce fac obiectul comercializării în ace regim* (clienţilor interni).

Prin urmare, acestei modalităţi de import îi pot fi atribuite anum caracteristici specifice, care permit delimitarea sa de alte forme de import, pe ca vom încerca să le sintetizăm în cele ce urmează:

- importatorul joacă rolul de intermediar între furnizorul extern şi clientul intern, deoarece asigură, pe de o parte, îndeplinirea formalităţilor ocazionate de realizarea tranzacţiei, iar pe de altă parte, transmiterea contravalorii bunurilor comercializate către partenerul extern, în schimbul unui comision convenit de comun acord;

- mărfurile tranzacţionate nu devin proprietatea importatorului, aşa cum se întâmplă în cazul importului pe cont propriu, deoarece între clientul intern şi societatea de comerţ exterior nu se încheie contracte de vânzare – cumpărare, ci contracte de comision, prin care importatorul este împuternicit să efectueze demersurile necesare pentru realizarea tranzacţiei;

- de obicei, mărfurile comercializate ajung direct de la furnizorul extern la clientul intern, fără ca importatorul să fie implicat în gestionarea acestora, ceea ce, din punct de vedere contabil, echivalează cu faptul că importatorul nu utilizează conturi de stocuri pentru reflectarea operaţiilor specifice;

- în baza contractelor încheiate cu prestatorii externi de servicii, importatorul acţionează în nume propriu, dar pe contul clientului intern, motiv pentru care virează în contul prestatorilor contravaloarea serviciilor prestate (transport pe parcurs extern, asigurare pe parcurs extern etc.), pe seama avansului primit de la clientul intern, urmând ca ulterior să efectueze operaţiunea de regularizare cu acesta din urmă;

- importatorul încasează de la clientul intern contravaloarea mărfurilor ce fac obiectul tranzacţiei, alcătuită din preţul negociat al mărfurilor la care se adaugă preţul eventualelor servicii externe (transport, asigurare etc.) şi comisionul importatorului, însă nu virează furnizorului extern întreaga sumă, ci numai echivalentul preţului extern diminuat cu comisionul şi celelalte cheltuieli efectuate în numele în numele clientului intern;

- având în vedere raporturile juridice existente între importator şi clientul intern, trebuie menţionat faptul că în contabilitatea societăţii de comerţ exterior nu sunt evidenţiate decât acele venituri şi cheltuieli generate de activitatea proprie, în timp ce operaţiile efectuate pe contul şi riscul beneficiarului de import vor genera venituri sau cheltuieli în contabilitatea acestuia;

- importatorul este cel care achită în vamă contravaloarea TVA aferentă mărfurilor ce fac obiectul tranzacţiei, însă exercitarea dreptului de deducere se realizează de către cel care este beneficiarul acestor mărfuri, respectiv clientul intern.

Ca şi în cazul importului pe cont propriu putem avea în vedere, drept criteriu de clasificare, termenul de decontare a contravalorii mărfurilor exportate, în funcţie de care şi importul în comision poate fi delimitat în două categorii distincte:

- import în comiso cu încasare la vedere;
- import în comiso pe credit comercial, pe termen scurt sau lung.

Trăsăturile caracteristice, care au fost amintite anterior, se regăsesc şi în modul de reflectare contabilă a operaţiilor aferente importului de mărfuri în comision.

A. Reflectarea contabilă a operaţiilor de import în comision cu încasare la vedere

1. Încasarea avansului de la clientul intern:

4111/intern „*Clienţi*"	=	**419** „*Clienţi-creditori*"	cu avansul încasat de la clientul intern
5121 „*Conturi la bănci în lei*"	=	**4111**/intern „*Clienţi*"	cu avansul încasat de la clientul intern

2. Facturarea mărfurilor către clientul intern:

4111/intern „*Clienţi*"	=	%	
		401 „*Furnizori*"/extern	valoarea externă FOB
		401 „*Furnizori*"/ prestatori	valoarea serviciilor externe
		446/taxa vamală „*Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*"	taxa vamală
		446/TVA „*Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*"	TVA
		447 „*Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate*"	comision vamal

3. Achitarea taxelor datorate în vamă:

%	=	**5121**	
446/taxa vamală „*Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*"		„*Conturi la bănci în lei*"	taxa vamală
446/TVA „*Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*"			TVA
447 „*Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate*"			comision vamal

4. Facturarea comisionului perceput de la clientul intern:

4111/intern „*Clienţi*"	=	%	
		704 „*Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*"	comision calculat în raport de valoarea externă
		4427 „*TVA colectată*"	TVA aferentă comisionului

Observaţie: Atunci când importatorul încasează avansul de la clientul intern în lei, el este obligat să procure valuta necesară efectuării plăţilor externe, această operaţie contabilizându-se astfel:

581 *„Viramente interne"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	cu suma în lei necesară procurării valutei

Şi:

5124 *„Conturi la bănci în valută"*	=	**581** *„Viramente interne"*	cu suma în lei necesară procurării valutei

5. Plata furnizorului extern şi a prestatorilor externi de servicii (presupunem existenţa unor diferenţe nefavorabile de curs valutar):

% **401** *„Furnizori"*/extern **471**/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*	=	**5124** *„Conturi la bănci în valută"*	decontarea datoriei faţă de furnizorul extern
% **401** *„Furnizori"*/prestatori **471**/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*	=	**5124** *„Conturi la bănci în valută"*	decontarea datoriilor faţă de prestatorii externi

Observaţie: Întrucât în contabilitatea importatorului nu sunt evidenţiate decât veniturile şi cheltuielile generate de activitatea proprie, trebuie avut în vedere faptul că toate acele cheltuieli care se efectuează ulterior facturării în contul clientului intern (diferenţe de curs valutar, comisioane bancare, diferenţe de cheltuieli externe, cheltuieli de manipulare în vamă, transport pe parcurs intern etc.) nu trebuie să afecteze conturile de cheltuieli ale importatorului, motiv pentru care se contabilizează prin intermediul unui analitic al contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" (471/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*).

6. Înregistrarea altor cheltuieli efectuate în contul clientului intern (comisioane bancare şi transport pe parcurs intern):

471/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	comision bancar
471/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*	=	**401** *„Furnizori"*	cheltuieli cu transportul intern

7. Plata transportatorului intern şi facturarea cheltuielilor suplimentare efectuate de către importator în contul clientului său intern:

401 *„Furnizori"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	cheltuieli cu transportul intern
4111/intern *„Clienţi"*	=	**471**/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*	cheltuieli cu transportul intern şi comision bancar

8. Regularizarea sumelor în relaţia cu clientul intern, având în vedere avansul primit de importator de la acesta:

% **419** *„Clienţi-creditori"* **5121** *„Conturi la bănci în lei"*	=	**4111**/intern *„Clienţi"*	avansul încasat de la clientul intern diferenţa rămasă de încasat de la clientul intern

B. Reflectarea contabilă a operaţiilor de import în comision pe credit comercial

În acest context, considerăm că trebuie făcute unele precizări referitoare la anumite aspecte specifice acestei forme de import.

La fel ca în cazul importului pe cont propriu pe credit comercial, creditul comercial este justificat prin aceea că importatorul nu achită furnizorului extern contravaloarea mărfurilor achiziţionate la vedere, ci la numite termene stabilite prin contract.

Având în vedere că plata sumelor cuvenite furnizorilor externi se realizează de către importator după încasarea acestora de la clienţii interni, rezultă că, practic, cel care acordă creditul comercial este, de această dată, furnizorul extern şi nu importatorul, aşa cum am sesizat că se întâmplă în cazul importului pe cont propriu. Prin urmare, situaţia financiară a importatorului nu va fi influenţată de existenţa creditului comercial, deoarece acesta, potrivit obligaţiilor contractuale, nu trebuie decât să desfăşoare o activitate de intermediere, urmărind efectuarea operaţiunilor de decontare cu partenerul extern.

În ceea ce priveşte dobânda aferentă creditului comercial acordat de furnizorul extern beneficiarului de import, trebuie reţinut faptul că se facturează şi se încasează de importator de la clientul intern, în numele furnizorului extern, motiv pentru care importatorul trebuie să o vireze în totalitate furnizorului extern.

Din punct de vedere al fluxului de înregistrări contabile, *în cazul importului în comision pe credit comercial pe termen scurt*, facem precizarea că acestea sunt asemănătoare celor prezentate pentru importul în comision cu încasare la vedere, cu excepţia modului în care trebuie reflectată dobânda comercială facturată de furnizorul extern şi înregistrată de către importator în contul clientului intern, astfel:

4111/intern *„Clienţi"*	=	**401**/ extern *„Furnizori"*	dobânda inclusă în preţul extern

După ce importatorul încasează de la clientul intern contravaloarea mărfurilor comercializate, inclusiv dobânda externă, achiziţionează valuta necesară şi efectuează plăţile către partenerii externi (furnizori şi eventuali prestatori externi), aşa cum s-a reliefat în cazul importului în comision cu încasare la vedere.

Analizat în contextul *creditului comercial pe termen lung*, *importul în comision presupune câteva* ***operaţii în plus***, care trebuie reflectate în contabilitatea importatorului, faţă de cele prezentate la varianta bazată pe importul în comision cu încasare la vedere / pe credit comercial pe termen scurt, pe care le vom prezenta în continuare:

- încasarea avansului de la clientul intern:

4111	=	**419**	cu valoarea avansului
„Clienţi"/intern		*„Clienţi creditori"*	primit de importator

Şi:

5121	=	**4111**	cu valoarea avansului
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*/intern	primit de importator

- achiziţia valutei necesare plăţii avansului către furnizorul extern:

581	=	**5121**	cu suma în lei necesară
„Viramente interne"		*„Conturi la bănci în lei"*	procurării valutei

Şi:

5124	=	**581**	cu suma în lei necesară
„Conturi la bănci în valută"		*„Viramente interne"*	procurării valutei

- virarea avansului primit de importator de la clientul său intern, către furnizorul extern al mărfurilor ce fac obiectul importului:

4091	=	**401**	cu valoarea avansului
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"		*„Furnizori"*/extern	plătit furnizorului extern

Şi:

401	=	**5124**	cu valoarea avansului
„Furnizori"/extern		*„Conturi la bănci în valută"*	plătit furnizorului extern

- reţinerile făcute clientului intern la livrarea mărfurilor (avans şi garanţia de bună execuţie reţinută de clientul intern):

%	=	**4111**	
419		*„Clienţi"*/ intern	avansul
„Clienţi creditori"			
267			garanţia de bună execuţie
„Creanţe imobilizate"			

- importatorul reţine, la rândul său, furnizorului extern avansul plătit şi garanţia de bună execuţie:

401	=	%	
„Furnizori"/extern		**4091**	avansul
		„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"	
		167	garanţia de bună execuţie
		„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	

- la expirarea perioadei de garanţie importatorul recuperează de la clientul intern garanţia de bună execuţie:

5121	=	**267**	cu valoarea garanţiei de
„Conturi la bănci în lei"		*„Creanţe imobilizate"*	bună execuţie

- la finele perioadei de garanţie importatorul restituie furnizorului extern, garanţia de bună execuţie neconsumată:

167	=	**5124**	cu valoarea garanţiei de
„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		*„Conturi la bănci în valută"*	bună execuţie

Observaţie: Având în vedere că operaţiile specifice importului în comision pe credit comercial pe termen lung se derulează pe o perioadă mai mare de un an, trebuie avută în vedere, în permanenţă, evaluarea datoriilor şi creanţelor în valută neplătite, respectiv neîncasate, precum şi a disponibilităţilor băneşti în valută, care necesită contabilizarea diferenţelor de curs valutar aferente, prin intermediul contului 471/client intern *„Cheltuieli privind importul în comision"*. În acelaşi context, facem precizarea că şi înregistrarea operaţiilor de plăţi şi încasări în valută ce se contabilizează în cazul importului în comision pe credit comercial, în general, impune, de cele mai multe ori, reflectarea unor diferenţe de curs valutar corespunzătoare.

5.4. Elemente generale specifice comerţului intracomunitar

Problematica aferentă comerţului internaţional prezintă anumite particularităţi dacă este discutată în contextul tranzacţiilor efectuate între state ce aparţin spaţiului economic al Uniunii Europene.

Aceste particularităţi sunt generate de existenţa la nivelul legislaţiei aplicabile în spaţiul comunitar a unor prevederi ce reglementează aspectele specifice tranzacţiilor comerciale realizate între două sau mai multe state membre ale Uniunii.

În mod firesc, ca urmare a alinierii legislației naționale la regulile generale prevăzute de reglementările europene, toate aceste elemente specifice caracterizează și tranzacțiile pe care entitățile economice din România le efectuează împreună cu cele care provin din alte state membre ale Uniunii Europene.

Întrucât reglementările contabile din țara noastră nu conțin prevederi speciale referitoare la astfel de operațiuni putem spune că particularitățile la care ne referim își au originea în legislația fiscală[75] care delimitează tranzacțiile pe care entitățile economice din România le realizează cu entități care provin din alte țări membre ale Uniunii Europene în două categorii: achiziții intracomuitare și livrări intracomunitare.

Așadar, Codul fiscal din România face o distincție clară între operațiunile de import și export, așa cum au fost ele definite și prezentate în cadrul paragrafului 5.3, și cele definite ca achiziții și livrări intracomunitare. În principiu, această delimitare este impusă în primul rând de tratamentul specific taxei pe valoarea adăugată, care diferă de cel prezentat în cazul operațiunilor de import și export.

Prin recurs la reglementările fiscale în vigoare cele două categorii de operațiuni sunt definite astfel:

- achiziția intracomunitară reprezintă *„obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor"*[76];
- livrarea intracomunitară este *„o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora"*[77].

Prin urmare, o livrare de bunuri transportate din România către un stat membru al Uniunii Europene generează în România o livrare intracomunitară, de regulă scutită de TVA cu drept de deducere, iar în celălalt stat membru o achiziție intracomunitară, în principiu impozabilă în acel stat.

Pe de altă parte, o livrare de bunuri transportate dintr-un alt stat al Uniunii Europene în România generează în acel stat o livrare intracomunitară, de regulă scutită de TVA cu drept de deducere în statul respectiv, în timp ce în România se produce o achiziție intracomunitară, în principiu impozabilă.

Pentru evidența operațiunilor intracomunitare și stabilirea locului unde se va face impozitarea prezintă importanță deosebită stabilirea corectă a locului achiziției/livrării intracomunitare. Astfel, ca regulă de principiu, în cazul achizițiilor intracomunitare acesta este statul membru al Uniunii Europene unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul, în timp ce pentru livrările intracomunitare este reprezentat de locul unde se găsesc bunurile în

[75] Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.
[76] Idem, art. 130^1, alin. 1.
[77] Idem, art. 128, alin. 9.

momentul începerii transportului. În plus, trebuie reținut și faptul că în ceea ce privește achizițiile intracomunitare locul impozitării este considerat a fi în România și în situațiile în care clientul comunică un cod de înregistrare în scopuri de TVA din România, chiar dacă transportul bunurilor se finalizează pe teritoriul altui stat al Uniunii Europene.

Exemplu:
Entitatea A, înregistrată în scopuri de TVA în România, cumpără mărfuri de la furnizorul italian B în condiția de livrare CPT. Mărfurile sunt transportate din Italia în România de către furnizor, căruia entitatea A i-a transmis codul său de înregistrare în scopuri de TVA din România în vederea emiterii facturii.
În acest caz locul livrării intracomunitare este Italia, deoarece acesta este statul membru al Uniunii Europene unde începe transportul, aici operațiunea fiind, în principiu, scutită de TVA, iar locul achiziției intracomunitare este România, deoarece acesta este statul membru al Uniunii Europene unde se finalizează transportul, unde, în principiu, operațiunea este impozabilă.

Exemplu:
Entitatea A, înregistrată în scopuri de TVA în România, achiziționează mărfuri de la furnizorul german B în condiția de livrare CPT. Mărfurile se transportă din Germania în Spania de către furnizor, căruia entitatea A i-a transmis codul său de înregistrare în scopuri de TVA din România în vederea emiterii facturii.
În acest caz locul livrării intracomunitare este Germania (unde începe transportul), aici operațiunea fiind, în principiu, scutită de TVA, iar locul achiziției intracomunitare este Spania (unde se încheie transportul) și România (statul care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA). În această situație entitatea A va fi obligată la plata TVA în Spania și în România, iar dacă dovedește că achiziția intracomunitară a fost taxată în Spania, atunci baza impozabilă aferentă acestei operațiuni se reduce corespunzător în România.

De regulă, cu excepțiile prevăzute de reglementările fiscale naționale[78], din punct de vedere al TVA, achizițiile intracomunitare sunt considerate operațiuni impozabile în România, iar livrările intracomunitare din România către alte state membre ale Uniunii Europene sunt scutite de TVA, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- mărfurile sunt transportate din România către al stat membru, iar furnizorul poate demonstra acest fapt cu documente justificative;
- furnizorul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România și emite factură care să conțină toate elementele solicitate de reglementările fiscale, inclusiv mențiunea „scutit cu drept de deducere";
- clientul persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, deține și comunică furnizorului un cod valid de TVA necesar

[78] Art. 126, alin. 4 și 8, respectiv art. 143, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

facturării. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare, transmise furnizorilor din România de către cumpărătorii din alte state, se realizează de către vânzător;
- există alte documente din care rezultă datele comerciale ale tranzacției (comanda, contract etc.).

Exemplu:
Entitatea A din Bulgaria vinde marfă entității B din România, iar aceasta din urmă vinde marfa entității C din Bulgaria. Toate cele trei entități sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, iar marfa este transportată din Bulgaria în România și ulterior înapoi în Bulgaria. Raportându-ne la tranzacțiile entității din România identificăm următoarele situații:
- achiziția pe care entitatea B o realizează reprezintă o achiziție intracomunitară impozabilă în România, valoarea operațiunii fiind supusă regimului de taxare inversă și se raportează de către această entitate prin decontul de TVA și declarația 390 VIES cu simbolul A;
- vânzarea pe care o realizează entitatea B reprezintă o livrare intracomunitară dacă: entitatea C comunică entității B un cod de înregistrare în scopuri de TVA eliberat de autoritatea fiscală din Bulgaria, furnizorul emite factură cu toate datele solicitate de reglementările fiscale și demonstrează cu ajutorul unor documente justificative că bunurile au fost transportate în Bulgaria. Operațiunea se raportează de către entitatea B prin decontul de TVA și declarația 390 VIES cu simbolul L.

O altă problemă importantă ce apare în cazul tranzacțiilor intracomunitare o reprezintă faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, deoarece în activitatea practică pot apărea diverse situații referitor la momentul emiterii facturilor de către furnizori, dintre care exemplificăm:
- emite factura înaintea livrării mărfurilor;
- emite factura la data livrării mărfurilor;
- emite factura înainte de livrare sau la data livrării, dar clientul, din motive obiective, nu intră în posesia acesteia;
- emite factura ulterior livrării, până în data de 15 a lunii următoare celei în care a efectuat livrarea;
- nu emite factura în termenul prevăzut de reglementările fiscale (până în data de 15 a lunii următoare celei în care a efectuat livrarea) etc.

Referitor la aceste aspecte reglementările fiscale naționale[79] prevăd că:
- pentru o achiziție intracomunitară de bunuri efectuată de către un cumpărător stabilit în România faptul generator intervine la data livrării bunurilor de către furnizorul stabilit într-un alt stat membru, iar exigibilitatea TVA aferentă unei astfel de operațiuni intervine la data emiterii facturii sau autofacturii, după caz,

[79] Art. 134^3 și art. 135 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă;
- în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă, faptul generator intervine la data livrării bunurilor, iar exigibilitatea acesteia intervine la data emiterii facturii sau autofacturii, după caz, ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură sau autofactură până la data respectivă.

Autofactura se întocmește de către cumpărător în cazul în care furnizorul nu întocmește factura până în data de 15 a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Ulterior, la primirea facturii de la furnizor se va înscrie pe factură o referire la autofacturare, iar pe autofactură, o referire la factură.

Exemplu (emite factura înaintea livrării mărfurilor): Entitatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează mărfuri în valoare de 20.000 euro de la entitatea B din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în această țară. Entitatea A transmite furnizorului B codul său valid de TVA existând și dovada transportului, iar factura este emisă de furnizor și primită de client pe data de 1.09.N, la un curs valutar de 4,35 lei/euro. Marfa ajunge în depozitul clientului în data de 15.10.N, cursul valutar de la această dată fiind de 4,34 lei/euro.

La data de 01.09.N, pe baza facturii, se înregistrează în contabilitatea entității A mărfurile livrate la cursul de la data facturii, precum și taxarea inversa pentru TVA, astfel:

327 *"Mărfuri în curs de aprovizionare"*	=	**401** *"Furnizori"*	20.000 x 4,35 = 87.000 lei
4426 *"TVA deductibilă"*	=	**4427** *"TVA colectată"*	87.000 x 24% = 20.880 lei

Observație: dacă pană la data de 30.09.N nu se realizează plata furnizorului extern este necesară reevaluarea datoriei în valută la cursul valutar comunicat de BNR din această dată:

665 *"Cheltuieli din diferențe de curs valutar"*	=	**401** *"Furnizori"*	În situația în care cursul din 30.09.N este mai mare decât cel din 01.09.N
sau			
401 *"Furnizori"*	=	**765** *"Venituri din diferențe de curs valutar"*	În situația în care cursul din 30.09.N este mai mic decât cel din 01.09.N

In data de 15.10.N are loc primirea efectivă a mărfurilor, însă trebuie să avem în vedere faptul că transferul dreptului de proprietate s-a realizat în data de 01.09.N, iar în contabilitatea clientului se înregistrează:

371 *"Mărfuri"*	=	**327** *"Mărfuri în curs de aprovizionare"*	87.000 lei

Operaţiunea se va evidenţia în decontul de TVA aferent lunii septembrie, precum, în declaraţia recapitulativă privind livrările/achiziţiile/prestările intracomunitare de bunuri (390 VIES) şi declaraţia Intrastat (dacă este cazul).

Exemplu (emite factura înainte de livrare sau la data livrării, dar clientul, din motive obiective, nu intră în posesia acesteia): Entitatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziţionează mărfuri de la entitatea B din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în această ţară. Entitatea A transmite furnizorului B codul său valid de TVA existând şi dovada transportului. Factura este emisă de furnizor pe data de 26.06.N, odată cu livrarea mărfurilor, şi primită de client în data de 10.07.N. Mărfurile intră în gestiunea entităţii A în data de 01.07.N.

Pe data de 26.06.N entitatea A va recunoaşte datoria în valută faţă de furnizorul extern şi taxarea operaţiunii din punct de vedere al TVA ca urmare a producerii faptului generator şi intervenţiei exigibilităţii TVA, care, în acest caz, corespunde datei la care a fost emisă factura de către furnizor. Prin urmare, la această dată se înregistrează mărfurile facturate dar nesosite, la cursul valutar comunicat de BNR din data facturii furnizorului, precum şi taxarea inversa pentru TVA, astfel:

327 *"Mărfuri în curs de aprovizionare"*	=	**401** *"Furnizori"*	cu valoarea datoriei exprimată în lei pe baza cursului din 26.06.N
4426 *"TVA deductibilă"*	=	**4427** *"TVA colectată"*	TVA aferentă stocurilor înregistrate anterior

Observaţie: dacă pană la data de 30.06.N nu se realizează plata furnizorului extern este necesară reevaluarea datoriei în valută la cursul valutar comunicat de BNR din această dată prin evidenţierea eventualelor diferenţe de curs valutar, aşa cum s-a exemplificat anterior.

Pe data de 01.07.N are loc recepţia mărfurilor:

371 *"Mărfuri"*	=	**327** *"Mărfuri în curs de aprovizionare"*	cu valoarea stocurilor înregistrate în data de 26.06.N

Aşadar, suma înregistrată în data de 26.06.N reprezintă baza de impozitare a TVA şi se evidenţiază în jurnalul pentru cumpărări şi cel pentru vânzări aferente lunii iunie anul N corespunzător sumelor înregistrate în conturile de TVA deductibilă şi respectiv TVA colectată.

Primirea facturii de la furnizor în data de 10.07.2009 va permite înregistrarea contabilă şi fiscală a achiziţiei intracomunitare în luna iunie şi depunerea

decontului aferent acestei perioade fiscale. Totodată, datele înregistrate trebuie raportate în declaraţia recapitulativă privind livrările/achiziţiile/prestările intracomunitare de bunuri (390 VIES) şi declaraţia Intrastat (dacă este cazul).

Exemplu (emite factura ulterior livrării în termenul prevăzut de reglementările fiscale - până în data de 15 a lunii următoare celei în care a efectuat livrarea): Entitatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziţionează mărfuri de la entitatea B din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în această ţară. Entitatea A transmite furnizorului B codul său valid de TVA existând şi dovada transportului. Mărfurile intră în gestiunea entităţii A în data de 30.03.N, iar factura este emisă de furnizor pe data de 05.04.N.

La date recepţiei (30.03.N) se înregistrează pe baza notei de recepţie şi constatare de diferenţe intrarea mărfurilor în gestiune, utilizându-se cursul de schimb de la această dată:

371 *"Mărfuri"*	=	**408** *"Furnizori – facturi nesosite"*	cu valoarea datoriei exprimată în lei pe baza cursului din 30.03.N

Exigibilitatea TVA aferentă achiziţiei intracomunitare intervine, în acest caz, la data facturii (05.04.N), astfel că la acest moment entitatea A va înregistra primirea facturii şi taxarea inversă pentru TVA:

408 *"Furnizori – facturi nesosite"*	=	**401** *"Furnizori"*	cu valoarea datoriei exprimată în lei pe baza cursului din 05.04.N
4426 *"TVA deductibilă"*	=	**4427** *"TVA colectată"*	TVA aferentă stocurilor înregistrate anterior

Şi în acest caz nu trebuie pierdută din vedere evoluţia cursului valutar, deoarece se impune evidenţierea diferenţelor de curs care pot să apară ca urmare a evoluţiei cursurilor în cele două momente (30.03.N şi respectiv 05.04.N).

Din punct de vedere al TVA mai trebuie precizat şi faptul că operaţia exemplificată se va înregistra în luna aprilie, taxa fiind determinată pe baza cursului de schimb din data de 05.04.N şi va fi declarată prin depunerea decontului de TVA aferent perioadei fiscale, a declaraţiei recapitulative privind livrările/achiziţiile/prestările intracomunitare de bunuri (390 VIES) şi a declaraţiei Intrastat (dacă este cazul).

Exemplu (nu emite factura în termenul prevăzut de reglementările fiscale - până în data de 15 a lunii următoare celei în care a efectuat livrarea): Entitatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziţionează mărfuri de la entitatea B din Italia, înregistrată în scopuri de TVA în această ţară. Entitatea A transmite furnizorului B codul său valid de TVA existând şi dovada transportului. Mărfurile intră în gestiunea entităţii A în data de 30.03.N, iar factura este emisă de furnizor pe data de 20.04.N.

Pe data de 30.03.N entitatea A va înregistra recepţia mărfurilor pe baza notei de recepţie şi constatare de diferenţe, având în vedere cursul valutar existent la această dată:

371 *"Mărfuri"*	=	**408** *"Furnizori – facturi nesosite"*	cu valoarea datoriei exprimată în lei pe baza cursului din 30.03.N

Întrucât, în acest caz, exigibilitatea TVA intervine pe data de 15.04.N entitatea A trebuie să emită în acest moment o autofactură, utilizând cursul valutar valabil la această dată, care va fi folosit pentru determinarea bazei impozabile în vederea realizării taxării inverse.

408 *"Furnizori – facturi nesosite"*	=	**401** *"Furnizori"*	cu valoarea datoriei exprimată în lei pe baza cursului din 15.04.N
4426 *"TVA deductibilă"*	=	**4427** *"TVA colectată"*	TVA aferentă stocurilor înregistrate anterior

După ce a fost emisă factura (20.04.N) trebuie efectuate anumite regularizări care presupun stabilirea diferenţelor între cursul la care a fost declarată achiziţia intracomunitară (15.04.N) şi cursul din data recepţiei (30.03.N), care vor fi evidenţiate în rândul de regularizări al decontului de TVA aferent lunii în care s-a primit factura externă. Totodată, este necesară şi rectificarea declaraţiei recapitulative (390 VIES).

Din exemplele prezentate anterior se desprinde ideea că pentru stabilirea bazei impozabile aferente tranzacţiilor intracomunitare o importanţă deosebită o are cursul valutar care se ia în calcul.

Şi pentru asemenea situaţii reglementările fiscale conţin prevederi explicite potrivit cărora[80] *"în cazul achiziţiilor intracomunitare de bunuri, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilităţii taxei, indiferent de data la care sunt sau vor fi recepţionate bunurile"*, iar *„în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilităţii taxei, indiferent de data la care sunt sau vor fi livrate bunurile"*.

Entităţile care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA dar care realizează achiziţii intracomunitare a căror valoarea totală depăşeşte pe parcursul unui an valoarea de 10.000 euro sunt obligate să se înregistreze ca plătitoare de TVA pentru achiziţiile intracomunitare odată ce depăşesc plafonul amintit anterior. Acest plafon este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile, a achiziţiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

[80] Art. 139^1, alin. 4 şi 5 din Normele metodologice de aplicarea a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Exemplu (livrare intracomunitară scutită de TVA): Entitatea A cu sediul în România şi înregistrată în scopuri de TVA vinde mărfuri în valoare de 20.000 euro entităţii B din Franţa. Clientul din Franţa comunică furnizorului din România un cod valid de TVA şi mărfurile sunt transportate la sediul clientului aşa cum reiese din documentele prin care se justifică transportul. Factura este emisă de furnizor în data de 14.06.N odată cu livrarea bunurilor, cursul valutar în vigoare la această dată fiind 4,3 lei/euro.

Operaţiunea exemplificată întruneşte condiţiile legale pentru a fi considerată o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA. Prin urmare factura va fi întocmită la cursul de la data emiterii şi fără TVA, iar în contabilitatea furnizorului se va înregistra operaţiunea de vânzare astfel:

4111 *"Clienţi"*	=	**707** *"Venituri din vânzarea mărfurilor"*	20.000 x 4,3 = 86.000 lei

Pentru livrările intracomunitare scutite de TVA efectuate, entitatea A trebuie să depună decontul de TVA, declaraţia privind livrările/achiziţiile/prestările intracomunitare de bunuri (390 VIES) şi declaraţia Intrastat (dacă este cazul).

Exemplu (livrare intracomunitară care nu îndeplineşte condiţiile legale pentru aplicarea scutirii de TVA): Entitatea A cu sediul în România şi înregistrată în scopuri de TVA vinde mărfuri în valoare de 20.000 euro entităţii B din Franţa. Clientul din Franţa nu este înregistrat în scopuri de TVA şi mărfurile sunt transportate la sediul clientului aşa cum reiese din documentele prin care se justifică transportul. Factura este emisă de furnizor în data de 14.06.N odată cu livrarea bunurilor, cursul valutar în vigoare la această dată fiind 4,3 lei/euro.

Deoarece clientul din Franţa nu este înregistrat în scopuri de TVA nu transmite un cod valid, astfel că nu sunt îndeplinite toate condiţiile legale pentru ca furnizorul din România să emită factura fără TVA. Prin urmare, entitatea A va colecta TVA cu ocazia înregistrării operaţiunii de vânzare:

4111 *"Clienţi"*	=	%	106.640
		707 *"Venituri din vânzarea mărfurilor"*	86.000
		4427 *"TVA colectată"*	20.640

În acest caz livrarea va fi raportată numai în decontul de TVA aferent perioadei fiscale corespunzătoare.

Potrivit reglementărilor fiscale în vigoare[81] entităţilor deja înregistrate în scopuri de TVA, care intenţionează să realizeze una sau mai multe operaţiuni intracomunitare, le revine obligaţia înregistrării în Registrul Operatorilor Intracomunitari (ROI) înainte de efectuarea respectivelor operaţiuni. Entităţile care nu figurează în registrul amintit anterior nu au un cod valid de TVA pentru operaţiuni intracomunitare, chiar dacă acestea sunt înregistrate în scopuri de TVA.

[81] Art. 158^2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

Capitolul 6

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR SPECIFICE UNITĂŢILOR DE TURISM ŞI ALIMENTAŢIE PUBLICĂ

6.1. Influenţe ale activităţii specifice unităţilor din turism asupra organizării contabilităţii

Toate entităţile economice, indiferent de forma lor juridică de organizare, inclusiv persoanele fizice care desfăşoară activităţi economice ce generează venituri, sunt obligate, potrivit normelor legale în domeniu[82], să organizeze şi să conducă contabilitate proprie.

În cazul entităţilor care activează în domeniul turismului, modul de organizare a contabilităţii comportă anumite particularităţi generate de un ansamblu de factori dintre care îi amintim pe cei consideraţi reprezentativi:

- specificul activităţii de turism care presupune existenţa şi interacţiunea mai multor categorii de participanţi la prestaţiile turistice;
- modul şi momentul în care sunt angajate prestaţiile turistice;
- forma de organizare juridică a entităţilor din turism;
- particularităţi ale legislaţiei fiscale etc.

Dacă avem în vedere participanţii implicaţi în ceea ce numim generic activitate de turism, putem sesiza caracterul complex al acesteia, în sensul că desfăşurarea sa propriu-zisă solicită existenţa mai multor categorii de entităţi a căror activitate individuală concură la obţinerea produsului turistic. În acest sens amintim entităţile care activează ca agenţii de turism, pe cele care asigură transportul şi cazarea turiştilor, entităţile din domeniul alimentaţiei publice, precum şi cele care prestează diverse alte servicii complementare.

Din acest punct de vedere se remarcă atât existenţa acelor entităţi care prestează simultan mai multe tipuri de servicii (de exemplu transport, cazare şi alimentaţie publică), cât şi a entităţilor specializate numai în anumite domenii, care se limitează doar la a oferi un singur serviciu (numai cazare sau numai alimentaţie publică). Aceste elemente exercită o influenţă directă asupra modului de organizare a contabilităţii, sub aspectul complexităţii generate de specificul fiecărei categorii de servicii prestate, care pot presupune politici şi proceduri contabile diverse ce trebuie adaptate fiecărui domeniu în parte.

Desfăşurarea concomitentă a mai multor activităţi necesită organizarea corespunzătoare a contabilităţii astfel încât aceasta să răspundă cât mai bine obiectivelor sale. În turism, de multe ori activitatea de cazare este îmbinată cu cea de alimentaţie publică, ceea ce poate solicita organizarea separată a mai multor gestiuni, utilizarea unor metode de evidenţă analitică a stocurilor adaptate modului de organizare a gestiunilor, dezvoltarea în analitic a anumitor conturi astfel încât informaţiile furnizate de acestea să fie cât mai relevante etc.

În anumite situaţii, complexitatea produsului turistic impune ca la realizarea acestuia să participe mai multe entităţi, ceea ce face ca una dintre acestea să fie entitate organizatoare a prestaţiei turistice, iar celelalte să îndeplinească funcţia de entităţi prestatoare. Astfel de situaţii influenţează modul de organizare a contabilităţii, deoarece veniturile şi cheltuielile generate de activitatea de turism propriu-zisă sunt reflectate numai în evidenţa entităţii organizatoare, iar decontarea contravalorii prestaţiilor turistice se efectuează ulterior între entitatea organizatoare, care de obicei este o agenţie de turism, şi entităţile prestatoare.

Pe de altă parte, agenţiile de turism, în calitate de entităţi organizatoare, fiind grupate în mai multe categorii (tour-operatori şi agenţii detailiste care vând pachete turistice puse la dispoziţie de tour-operatori), rezultă că modul de organizare a contabilităţii lor este influenţat de categoria din care acestea fac parte, în special sub aspectul modului de reflectare în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor rezultate din activitatea specifică.

Analizată din punctul de vedere al modului şi momentului în care sunt angajate prestaţiile turistice, organizarea contabilităţii entităţilor economice este influenţată de existenţa celor trei forme de turism, organizat, neorganizat şi semiorganizat, întrucât atât evidenţa sintetică, cât şi cea operativă şi analitică, dobândesc nuanţe particulare de la o situaţie la alta.

Întrucât turismul organizat presupune existenţa unor înţelegeri contractuale între client şi prestatori, urmând ca serviciile contractate să fie prestate ulterior, particularitate pe care nu o atribuim turismului neorganizat, rezultă că din punctul de vedere al organizării contabilităţii identificăm anumite elemente specifice legate de modul în care se efectuează decontarea serviciilor şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor.

Astfel, turismul organizat presupune, de regulă, prezenţa agenţiilor de turism ca intermediari între turişti şi prestatorii direcţi, ceea ce face ca plata contravalorii serviciilor să se realizeze la achiziţionarea pachetului de servicii de către turişti, iar decontarea contravalorii acestora să se efectueze între entităţile economice implicate. Pe de altă parte, în contextul turismului neorganizat, de regulă, vorbim de încasarea contravalorii prestaţiilor în prealabil, direct de la turist, urmând ca ulterior să se realizeze regularizarea sumelor ce mai trebuie achitate sau restituite de turişti/turiştilor.

În privinţa modului de reflectare în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor particularitatea constă în aceea că în cazul turismului organizat acestea sunt evidenţiate numai de entitatea care contractează serviciile în numele turistului, urmând ca ulterior aceasta să deconteze prestatorilor direcţi contravaloarea serviciilor contractate, iar în cazul turismului neorganizat contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor se asigură de către entitatea care prestează serviciile şi încasează contravaloarea acestora.

[82] Art. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 265/1991.

Forma de organizare juridică a entităţilor care activează în domeniul turismului exercită o influenţă directă asupra modului de organizare a contabilităţii având în vedere că din acest punct de vedere unităţile de turism pot funcţiona ca societăţi comerciale sau pot fi organizate ca întreprinderi individuale, întreprinderi familiale sau persoane fizice autorizate. Alegerea formei juridice de organizare a entităţilor din domeniul turismului implică, totodată, şi alegerea modului de organizare şi conducere a contabilităţii, întrucât normele legale în vigoare conţin precizări exprese în acest caz.

Astfel, entităţile care funcţionează ca societăţi comerciale au obligaţia să organizeze contabilitate în partidă dublă şi să întocmească situaţii financiare anuale în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

În ceea ce priveşte entităţile economice organizate ca societăţi comerciale, implicit şi cele din domeniul turismului, trebuie menţionat faptul că sub aspectul organizării şi conducerii contabilităţii reglementările în vigoare prevăd posibilitatea ca acele entităţi care la finele exerciţiului financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri netă şi total active sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro să poată opta pentru aplicarea unui sistem simplificat de contabilitate.

Din cele de mai sus rezultă faptul că entităţilor economice organizate ca societăţi comerciale, care activează în domeniul turismului, le sunt aplicabile două categorii de reglementări contabile ce trebuie avute în vedere, împreună cu Legea contabilităţii, atunci când se pune problema organizării contabilităţii, în funcţie de volumul de activitate desfăşurat, astfel:

- sistemul simplificat de contabilitate, care poate fi aplicat opţional de către entităţile care se încadrează în criteriile impuse privind cifra de afaceri netă şi totalul activelor, aşa cum s-a precizat anterior[83];
- reglementările contabile conforme cu directivele europene destinate entităţilor economice care nu pot aplica sistemul simplificat de contabilitate, precum şi celor care nu doresc să-şi exercite dreptul de opţiune pentru acest sistem simplificat[84].

Pe de altă parte, dacă unităţile care activează în domeniul turismului sunt organizate ca întreprinderi familiale, întreprinderi individuale sau persoane fizice autorizate, contabilitatea trebuie organizată după regulile contabilităţii în partidă simplă, potrivit reglementărilor în vigoare.

Particularităţile legislaţiei fiscale reprezintă un alt factor care trebuie analizat datorită implicaţiilor pe care le are în ceea ce priveşte conducerea contabilităţii unităţilor care îşi desfăşoară activitatea în domeniul turismului şi/sau alimentaţiei publice.

În acest context, avem în vedere, în primul rând, elementele specifice fiscalităţii agenţiilor de turism care *„acţionează în nume propriu în beneficiul direct al călătorului şi utilizează livrări de bunuri şi prestări de servicii efectuate de alte persoane"*, cărora, în materie de TVA, le este aplicabil un regim special bazat pe conceptul de *„serviciu unic prestat de agenţie"*[85]. Astfel, pentru taxarea serviciilor prestate, aceste agenţii de turism pot avea în vedere două regimuri:

- regimul special, potrivit căruia baza de impozitare a serviciului unic este reprezentată numai de marja de profit a agenţiei;
- regimul normal, care constă în aplicarea cotei de TVA fiecărui element al serviciului unic la care s-a adăugat şi marja agenţiei de turism.

Mai trebuie menţionat faptul că agenţiile de turism, la care am făcut referire anterior, pot să opteze fie pentru aplicarea regimului special, fie pentru aplicarea celui normal, cu precizarea că regimul special este obligatoriu atunci când călătorul este o persoana fizică sau serviciile oferite cuprind şi elemente pentru care locul operaţiunii se consideră a fi în afara României.

Pe de altă parte, nu trebuie omis nici faptul că acest regim special nu este aplicabil agenţiilor de turism care acţionează în calitate de intermediar şi achită prestatorilor, în numele şi în contul clientului, contravaloarea serviciilor oferite.

O altă particularitate de natură fiscală, pe care o semnalăm ca fiind specifică unităţilor de cazare, se referă la taxa hotelieră[86] pe care acestea o percep de la turişti. Taxa se încasează de către unitatea de cazare odată cu luarea în evidenţă a oaspeţilor, urmând ca ulterior aceasta să o vireze la bugetul consiliului local în raza căruia este situată până la data de 10 a lunii în curs pentru luna precedentă.

Taxa hotelieră se calculează prin aplicarea unei cotei de 1% la valoarea totală a tarifului de cazare practicat pentru fiecare zi de sejur a turistului, valoare care nu include TVA. Această taxă se datorează pentru întreaga perioadă de şedere, cu excepţia unităţilor de cazare amplasate într-o staţiune turistică, caz în care taxa se calculează şi datorează pentru o singură noapte, indiferent de perioada de cazare.

De asemenea, comercianţii care desfăşoară activităţi în domeniul alimentaţiei publice, prin intermediul unor unităţi organizate ca baruri şi/sau restaurante, datorează bugetului consiliului local în a cărui rază administrativ teritorială se află amplasată unitatea, o taxă pentru eliberarea/vizarea anuală a autorizaţiei privind desfăşurarea activităţii de alimentaţie publică, al cărei cuantum poate să varieze între 0 şi 3.615 lei inclusiv, în funcţie de hotărârea consiliului local[87].

---

[83] OMFP nr. 2239/2001 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, Monitorul Oficial nr. 522/2011.

[84] OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 766/2009.

[85] Art. 152^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

[86] Idem art. 278-281.

[87] Idem art. 208.

6.2. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor activităţii de turism şi alimentaţie publică

6.2.1. Contabilitatea operaţiunilor desfăşurate de agenţiile de turism

Agenţiile de turism sunt entităţi economice care joacă un rol foarte important în activitatea de turism, în special în ceea ce priveşte turismul organizat sau semiorganizat, deoarece acestea intermediază legătura dintre turişti şi prestatorii direcţi ai serviciilor turistice.

Prin recurs la legislaţia fiscală din ţara noastră[88] agenţiile de turism sunt definite ca fiind *„orice persoană care în nume propriu sau în calitate de agent, intermediază, oferă informaţii sau se angajează să furnizeze persoanelor care călătoresc individual sau în grup, servicii de călătorie, care includ cazarea la hoteluri, case de oaspeţi, cămine, locuinţe de vacanţă şi alte spaţii folosite pentru cazare, transportul aerian, terestru sau maritim, excursii organizate şi alte servicii turistice. Agenţiile de turism includ şi touroperatorii"*.

Pornind de la această definiţie identificăm, pe de o parte, agenţiile care intermediază vânzarea produselor turistice, acestea înregistrând ca venit numai comisionul perceput, iar pe de altă parte, agenţiile care acţionează în nume propriu sau cumpără de la alţi operatori produsele turistice pentru a le revinde, care contabilizează ca venit întreaga valoare a produselor vândute.

A. Contabilizarea pachetelor de servicii turistice

A.1. Agenţie de turism detailistă (comercializarea pachetelor turistice se realizează prin contracte încheiate cu prestatorii direcţi, iar care agenţia are rolul de intermediar):

1. Serviciile turistice sunt prestate în România sau în ţări din Uniunea Europeană

- înregistrarea, pe baza facturii furnizorului, a pachetelor turistice achiziţionate în valoare de 10.000 lei:

462	=	**401**	10.000
„Creditori diverşi"		*„Furnizori"*	

- facturarea către turişti a pachetelor de servicii, comisionul practicat de agenţie fiind de 500 lei, inclusiv TVA (pe factură se înscrie menţiunea „TVA inclusă"):

4111	=	%	10.500
„Clienţi"		**462**	10.000
		„Creditori diverşi"	
		704	403
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	97
		„TVA colectată"	(403 x 24%)

[88] Art. 152^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 927/2003.

- încasarea contravalorii pachetelor vândute turiştilor:

5311/5121	=	**4111**	10.500
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

- achitarea contravalorii pachetelor obţinute de la furnizori:

401	=	**5121**	10.000
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

În cazul în care contravaloarea biletelor de odihnă şi tratament se încasează anticipat de la turişti pot fi avute în vedere următoarele înregistrări:

- încasarea anticipată, conform contractului, a contravalorii biletelor:

5311/5121	=	**4111**	10.500
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

- facturarea serviciilor turistice contractate:

4111	=	%	10.500
„Clienţi"		**401**	10.000
		„Furnizori"	
		704	403
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	97
		„TVA colectată"	(403 x 24%)

- achitarea contravalorii pachetelor obţinute de la furnizori:

401	=	**5121**	10.000
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

2. Serviciile turistice sunt prestate în ţări din afara Uniunii Europene:

- achiziţia de la furnizori a pachetelor turistice, în valoare de 10.000 lei:

628	=	**401**	10.000
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		*„Furnizori"*	

- facturarea către turişti a pachetelor de servicii (pe factură se înscrie menţiunea „scutit cu drept de deducere"):

4111	=	**704**	11.000
„Clienţi"		*„Venituri din servicii prestate"*	

- încasarea contravalorii pachetelor vândute turiştilor:

5311/5121	=	**4111**	11.000
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

- achitarea contravalorii pachetelor obținute de la furnizori:

401	=	**5121**	10.000
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

Trebuie făcută precizarea că atunci când se contabilizează datorii sau creanțe exprimate în diverse valute este necesar să se țină seama de regulile specifice de evaluare, care impun reflectarea diferențelor de curs valutar favorabile sau nefavorabile, după caz, prin utilizarea conturilor de venituri sau cheltuieli financiare din diferențe de curs valutar.

A.2. Agenție de tour-operatoare (se aplică regimul normal de taxare):

- vânzarea pe baza facturilor a pachetelor turistice către clienți:

4111	=	%	13.020
„Clienți"		**704**	10.500
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	2.520
		„TVA colectată"	

- încasarea contravalorii pachetelor turistice de la clienți:

5311/5121	=	**4111**	13.020
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienți"*	

- înregistrarea contravalorii serviciilor prestate în baza documentelor primite de la furnizorii de servicii (transport, cazare, masă etc.):

%	=	**401**/transport	2.480
628		*„Furnizori"*	2.000
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			
4426			480
„TVA deductibilă"			

%	=	**401**/cazare	6.200
628		**„Furnizori"**	5.000
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			
4426			1.200
„TVA deductibilă"			

%	=	**401**/tratament	3.720
628		**„Furnizori"**	3.000
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			
4426			720
„TVA deductibilă"			

- achitarea contravalorii pachetelor obținute de la furnizori:

401/transport/cazare/tratament	=	**5121**	12.400
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

B. Contabilizarea operațiilor generate de comercializarea biletelor de avion/autocar

1. Transportul este efectuat pe linii interne:

- înregistrarea facturii emisă de agenția de turism pentru biletele vândute clienților (pe factură se înscrie mențiunea „TVA inclusă"):

4111	=	%	2.852
„Clienți"		**704**	2.300
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	552
		„TVA colectată"	

- încasarea contravalorii biletelor vândute:

5311/5121	=	**4111**	2.852
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienți"*	

- înregistrarea serviciilor de transport achiziționate de agenție, conform facturii emise de către compania de transport aerian:

%	=	**401**	2.480
628		*„Furnizori"*	2.000
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"			
4426			480
„TVA deductibilă"			

- decontarea contravalorii biletelor achiziționate de la companiile de transport:

401	=	**5121**	2.480
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

2. Transportul este efectuat pe linii externe:

- înregistrarea facturii emisă de agenția de turism pentru biletele vândute clienților (pe factură se înscrie mențiunea „scutit cu drept de deducere"):

4111	=	**704**	200 euro x 4,5
„Clienți"		*„Venituri din servicii prestate"*	lei/euro = 900 lei

- încasarea contravalorii biletelor vândute:

5311/5314/5121/5124	=	**4111**	200 euro x 4,5
„Casa în lei/valută"/"Conturi la bănci în lei/valută"		*„Clienți"*	lei/euro = 900 lei

- înregistrarea serviciilor de transport achiziționate de agenție, conform facturii emise de către compania de transport aerian:

628 *„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"*	=	**401** *„Furnizori"*	150 euro x 4,5 lei/euro = 675 lei

- decontarea contravalorii biletelor achiziționate de la companiile de transport:

401 *„Furnizori"*	=	**5121/5124** *„Conturi la bănci în lei/valută"*	150 euro x 4,5 lei/euro = 675 lei

6.2.2. Contabilitatea operațiunilor specifice structurilor de primire turistice

Potrivit cadrului normativ existent în România[89], structurile de primire turistice clasificate sunt grupate pe următoarele categorii:

1. structuri de primire turistice cu funcțiuni de cazare turistică: hoteluri, hoteluri-apartament, moteluri, hoteluri pentru tineret, hosteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, apartamente sau camere de închiriat în locuințe familiale ori în clădiri cu altă destinație, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice, alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

2. structuri de primire turistice cu funcțiuni de alimentație publică: unități de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcțiuni de cazare și unități de alimentație publică situate în municipii și în stațiuni turistice.

În cele ce urmează vom surprinde aspectele semnificative ale modului de contabilizare a operațiilor specifice acestor categorii de entități economice. În acest context, pentru a nu se genera anumite confuzii, facem precizarea că vor fi prezentate numai acele înregistrări contabile care au caracter specific, prin intermediul cărora se reflectă în contabilitate doar operațiunile legate strict de obiectul propriu-zis de activitate al acestor entități, fără a se insista asupra operațiunilor care au caracter general și pe care le întâlnim și la alte categorii de entități economice, cum sunt cele privind capitalurile, imobilizările, cheltuielile, veniturile etc.

6.2.2.1. Contabilitatea structurilor de primire turistice cu funcție de cazare

În activitatea de turism entitățile economice care oferă servicii de cazare dețin o pondere semnificativă, fapt pentru care considerăm importantă trecerea în revistă a aspectelor reprezentative, din punct de vedere contabil, legate de acest tip de activitate.

[89] HG nr. 709/2009 privind clasificarea structurilor de primire turistice, Monitorul Oficial nr. 440/2009.

Pentru o mai bună înțelegere a problematicii prezentate considerăm că trebuie menționate câteva aspecte de natură fiscală, care au legătură cu activitatea de cazare, astfel:

- din punct de vedere al TVA, reținem practicarea unei cote reduse de 9% pentru cazarea în sectorul hotelier sau în unitățile cu funcție similară;

- în cazul în care tariful de cazare practicat include și contravaloarea micului dejun acordat clienților sau a altor servicii puse la dispoziția acestora, se va utiliza cota redusă de TVA de 9%, atât pentru cazare, cât și pentru masă și celelalte servicii, fără să se facă distincția ele, din acest punct de vedere;

- obligativitatea unităților de cazare de a colecta de la clienți anumite taxe datorate bugetului local, cunoscute, în general, sub denumirea de taxă hotelieră, de stațiune, de salvamont, după caz.

În continuare vom prezenta câteva exemple de operații economice specifice unităților care îndeplinesc numai funcția de cazare, pe care le considerăm ca fiind reprezentative pentru domeniul abordat.

1. Achiziția și recepția produselor care alimentează minibarul din camere, pe baza facturii și notei de recepție și constatare de diferențe, cunoscând costul de achiziție al bunurilor de 3.000 lei, TVA aferentă 24%, iar adaosul comercial practicat de unitatea hotelieră de 100%:

- înregistrarea facturii furnizorului și a adaosului comercial:

371 *„Mărfuri"*	=	%	7.440
		401 *„Furnizori"*	3.000
		378 *„Diferențe de preț la mărfuri"*	3.000
			1.440
		4428 *„TVA neexigibilă"*	

- TVA deductibilă aferentă facturii furnizorului:

4426 *„TVA deductibilă"*	=	**401** *„Furnizori"*	720

- decontarea prin virament a datoriei față de furnizorul bunurilor, conform extrasului de cont:

401 *„Furnizori"*	=	**5121** *„Conturi la bănci în lei"*	3.720

Observație: În cazul în care evidența acestor mărfuri se ține la cost de achiziție nu mai este necesară utilizarea conturilor 378 și 4428 și înregistrarea adaosului comercial.

2. Achiziția și recepția produselor cosmetice (săpun, gel de duș, șampon etc.) și a altor produse (papuci de unică folosință, cască pentru protecția părului, pahare de unică folosință etc.), care aprovizionează baia și sunt puse la dispoziția clienților,

precum şi a materialelor de igienizare utilizate de personalul calificat al unităţii de cazare (detergenţi pentru rufe şi veselă, materiale pentru igienizarea băilor etc.), în valoare de 1.000 lei şi TVA 24%, pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**	1.240
3028		*„Furnizori"*	1.000
„Alte materiale consumabile"			
4426			240
„TVA deductibilă"			

3. Achiziţia şi recepţia obiectelor de inventar care sunt puse la dispoziţia clienţilor (prosoape, halate de baie, pahare de sticlă, umeraşe, lenjerii pentru paturi, perne etc.), în valoare de 5.000 lei şi TVA 24%, pe baza facturii şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**	6.200
303		*„Furnizori"*	5.000
„Materiale de natura obiectelor de inventar"			1.200
4426			
„TVA deductibilă"			

4. Eliberarea în consum a produselor cosmetice (săpun, gel de duş, şampon etc.) şi a altor produse (papuci de unică folosinţă, cască pentru protecţia părului, pahare de unică folosinţă etc.), care aprovizionează baia şi sunt puse la dispoziţia clienţilor, a materialelor de igienizare utilizate de personalul calificat al unităţii de cazare (detergenţi pentru rufe şi veselă, materiale pentru igienizarea băilor etc.) şi a obiectelor de inventar care sunt puse la dispoziţia clienţilor (prosoape, halate de baie, pahare de sticlă, umeraşe, lenjerii pentru paturi, perne etc.), pe baza bonurilor de consum:

6028	=	**3028**	1.000
„Cheltuieli privind alte materialele consumabile"		*„Alte materiale consumabile"*	
603	=	**303**	5.000
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"		*„Materiale de natura obiectelor de inventar"*	

5. Înregistrarea facturilor emise de către entităţile specializate pentru întreţinerea ascensoarelor, în valoare de 1.000 lei, TVA 24%:

%	=	**401**	1.240
611		*„Furnizori"*	1.000
„Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"			
4426			240
„TVA deductibilă"			

6. Înregistrarea facturilor emise de către furnizorii specializaţi de utilităţi (energie electrică, apă, gaz, salubritate, telefonie, radio, TV etc.):

%	=	**401**	992
605		*„Furnizori"*	500
„Cheltuieli privind energia şi apa"			
626			200
„Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"			
628			100
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			
4426			192
„TVA deductibilă"			

7. Factura emisă pentru servicii de cazare, în valoare de 200 lei, TVA 9% şi decontarea acesteia cu numerar / card bancar, în condiţiile în care clientul nu a consumat produse din minibar:

- înregistrarea facturii:

4111	=	%	218
„Clienţi"		**704**	200
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	18
		„TVA colectată"	

- încasarea facturii:

5311/5121	=	**4111**	218
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

8. Factura emisă pentru servicii de cazare, în condiţiile în care clientul a consumat produse din minibar, cunoscând: tarif de cazare 200 lei şi TVA 9%, iar contravaloare produse minibar 30 lei şi TVA 24%:

4111	=	%	255,2
„Clienţi"		**704**	200,0
		„Venituri din servicii prestate"	
		707	
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	30,0
		4427.1	
		„TVA colectată 9%"	18,0
		4427.2	
		„TVA colectată 24%"	7,2

9. Descărcarea gestiunii de mărfurile consumate de clienţi din minibar, pe baza notei de calcul şi a notei de contabilitate:

%	=	**371**	37,2
607		*„Mărfuri"*	15,0
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			15,0
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			7,2
„TVA neexigibilă"			

Observaţie: Dacă evidenţa mărfurilor din minibar se ţine la cost de achiziţie, descărcarea gestiunii pentru mărfurile consumate de clienţi se înregistrează prin formula:

607	=	**371**
„Cheltuieli privind mărfurile"		*„Mărfuri"*

10. Emiterea facturii în condiţiile în care clientul a beneficiat în afară de cazare şi de alte servicii, dintre care exemplificăm servicii de spălătorie şi curăţătorie şi acces la piscină:

a. varianta în care serviciile complementare sunt incluse în tariful de cazare, în valoare de 400 lei, TVA 9%:

4111	=	%	436
„Clienţi"		**704**	400
		„Venituri din servicii prestate"	
		4427	36
		„TVA colectată"	

b. varianta în care serviciile complementare nu sunt incluse în tariful de cazare, iar contravaloare acestora este de 400 lei, TVA 9%, pentru cazare, 30 lei pentru spălătorie-curăţătorie, TVA 24% şi 20 lei pentru acces la piscină, TVA 24%:

4111	=	%	498
„Clienţi"		**704**	400
		„Venituri din servicii prestate"	
		708	50
		„Venituri din activităţi diverse"	
		4427.1	36
		„TVA colectată 9%"	
		4427.2	12
		„TVA colectată 24%"	

15 lei, percepută de la client, încasarea acesteia, precum şi virarea ei la bugetul local:

4111	=	**446**	15
„Clienţi"		*„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"*	
5311/5121	=	**4111**	15
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	
446	=	**5121**	15
„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"		*"Conturi la bănci în lei"*	

12. Factura emisă de unitatea de cazare pentru închirierea sălii de conferinţă, timp de 5 ore, la un tarif de 150 lei pe oră, TVA 24%:

4111	=	%	930
„Clienţi"		**706**	750
		„Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	
		4427	180
		„TVA colectată"	

13. Încasarea contravalorii facturilor emise de către unitatea de cazare, precum şi plata facturilor primite de aceasta de la terţii specializaţi:

5311/5121	=	**4111**	1.430
„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	
401	=	**5311/5121**	2.232
„Furnizori"		*„Casa în lei"/"Conturi la bănci în lei"*	

6.2.2.2. Contabilitatea structurilor de primire turistice cu funcţie de alimentaţie publică

Aşa cum s-a mai precizat anterior, în această categorie sunt incluse, pe de o parte, acele unităţi care îndeplinesc concomitent atât funcţia de cazare, cât şi pe cea de alimentaţie publică, urmare a faptului că dispun de restaurante, baruri şi cofetării, iar pe de altă parte, entităţile economice care sunt specializate numai pe oferirea serviciilor de alimentaţie publică.

În cadrul activităţii de turism se detaşează, prin elementele specifice, cea desfăşurată de complexele hoteliere, care pot să deţină unităţi proprii de producţie şi deservire (baruri, restaurante, laboratoare proprii de patiserie, cofetării, diverse alte servicii prestate turiştilor în cadrul hotelului). Contabilitatea acestor entităţi economice prezintă atât elemente comune, specifice tuturor agenţilor economici (contabilitatea capitalurilor, imobilizărilor, trezoreriei etc.), dar şi particularităţi generate de specificul obiectului de activitate.

Dintre activităţile ce se disting prin elemente particulare, le amintim în special pe cele care se referă la realizarea diverselor preparate culinare, care sunt asimilate activităţii de producţie şi, care, sunt cunoscute sub denumirea generică de alimentaţie publică.

Complexitatea activităţii desfăşurate în cadrul unităţilor de alimentaţie publică, în general, determinată de îmbinarea producţiei preparatelor culinare şi de patiserie-cofetărie cu servirea şi comercializarea acestora şi a băuturilor alcoolice, generează anumite elemente particulare privind contabilizarea operaţiilor aferente, aspecte ce vor fi prezentate în continuare.

Întrucât contabilitatea unităţilor de alimentaţie publică presupune, în principiu, aceleaşi înregistrări contabile, indiferent că acestea sunt sau nu înglobate în activitatea unor unităţi de primire care îndeplinesc şi funcţia de cazare, în exemplele noastre vom analiza cazul unui complex hotelier care dispune şi de unităţi proprii de producţie şi deservire şi anume: bar, restaurant, laborator propriu de cofetărie-patiserie şi cofetărie.

De asemenea, trebuie precizat şi faptul că în cazul acestor entităţi economice, cu activitate complexă, întrucât are loc întrepătrunderea mai multor procese economice constând în prestări de servicii, comerţ şi producţie, se impune organizarea corespunzătoare a contabilităţii analitice a stocurilor prin utilizarea metodelor adecvate, precum şi existenţa mai multor gestiuni în cadrul aceleiaşi entităţi.

A. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor specifice unui bar

În acest caz este important de precizat faptul că cea mai mare parte a produselor comercializate într-un bar vor fi înregistrate în contabilitate, cu ocazia intrării în gestiune, ca mărfuri, deoarece nu mai necesită prelucrări ulterioare şi pot fi vândute ca atare (băuturi alcoolice, băuturi răcoritoare, apă minerală, ţigări etc.), dar există şi produse comercializate în bar (cocktailuri, diverse sortimente de cafea sau produse pe bază de cafea şi lapte, shots, long drinks etc.) care sunt rezultatul unor prelucrări sau al combinării unor ingrediente, fapt pentru care este necesar ca aceste ingrediente să fie contabilizate corect în momentul intrării în gestiune, utilizând conturile de materii prime şi materiale.

De aceea, în opinia noastră, în cadrul barului trebuie ţinute două gestiuni diferite: una pentru mărfuri, la preţ de vânzare, şi una pentru ingredientele ce vor fi utilizate pentru producerea băuturilor care se vor servi sub formă de cocktailuri şi care necesită combinarea altor produse, precum şi pentru materialele consumabile utilizate în unitate, la cost de achiziţie.

În cele ce urmează vom prezenta cele mai importante înregistrări contabile specifice barurilor:

1. Achiziţia produselor comercializate ca atare, fără a li se aduce prelucrări ulterioare, pe baza facturilor şi notelor de recepţie şi constatare de diferenţe (încărcarea gestiunii de marfă, la preţ de vânzare):

- înregistrarea facturii furnizorului şi a adaosului comercial de 100%:

371	=	%	7.440
„Mărfuri"		**401**	3.000
		„Furnizori"	
		378	3.000
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	1.440
		„TVA neexigibilă"	

- TVA deductibilă aferentă facturii furnizorului:

4426	=	**401**	720
„TVA deductibilă"		*„Furnizori"*	

- decontarea prin virament a datoriei faţă de furnizorul bunurilor, conform extrasului de cont:

401	=	**5121**	3.720
„Furnizori"		*„Conturi la bănci în lei"*	

2. Achiziţia produselor care sunt utilizate ca ingrediente pentru obţinerea unor produse specifice (de exemplu pentru realizarea de cocktailuri se cumpără diverse băuturi alcoolice, sucuri, diverse fructe, diverse ornamente pentru prezentarea atractivă a băuturilor etc.), pe baza facturilor şi notelor de recepţie şi constatare de diferenţe (încărcarea gestiunii de materii prime şi materiale, la cost de achiziţie):

%	=	**401**	3.720
301		*„Furnizori"*	2.000
„Materii prime"			
3021			1.000
„Materiale auxiliare"			
4426			720
„TVA deductibilă"			

3. Achiziţia obiectelor de inventar necesare desfăşurării activităţii (pahare, farfurii, feţe de masă etc.) şi a materialelor necesare pentru igienizarea veselei şi a localului, pe baza facturilor şi notelor de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**	3.100
303		*„Furnizori"*	2.000
„Materiale de natura obiectelor de inventar"			
3028			500
„Alte materiale consumabile"			
4426			600
„TVA deductibilă"			

4. Eliberarea în consum pe baza rețetarului a materiilor prime necesare producerii produselor combinate (cocktailuri), precum și materialelor achiziționate anterior, conform bonurilor de consum:

601 *„Cheltuieli cu materiile prime"*	=	**301** *„Materii prime"*	2.000
6021 *„Cheltuieli cu materialele auxiliare"*	=	**3021** *„Materiale auxiliare"*	1.000
6028 *„Cheltuieli privind alte materialele consumabile"*	=	**3028** *„Alte materiale consumabile"*	500
603 *„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"*	=	**303** *„Materiale de natura obiectelor de inventar"*	2.000

5. Obținerea produselor rezultate din combinarea anumitor ingrediente (cocktailuri):

345 *„Produse finite"*	=	**711** *„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"*	4.000

6. Transferul produselor rezultate la gestiunea de mărfuri și înregistrarea adaosului comercial aferent (25%), în vederea vânzării:

371 *„Mărfuri"*	=	% **345** *„Produse finite"*	6.200 4.000
		378 *„Diferențe de preț la mărfuri"*	1.000
		4428 *„TVA neexigibilă"*	1.200

7. Vânzarea de mărfuri și produse realizate în cadrul barului, conform notelor de plată și a Raportului fiscal zilnic Z, în cazul în care decontarea se realizează cu numerar:

5311 *„Casa în lei"*	=	% **707.1** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*- cumpărate	13.640 6.000
		707.2 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"* - produse	5.000
		4427 *„TVA colectată"*	2.640

8. Vânzarea de mărfuri și produse realizate în cadrul barului, cu decontare prin card bancar:

- conform notelor de plată și SETTLEMENT emis de POS se înregistrează vânzarea:

4111 *„Clienți"*	=	% **707.1** *„Venituri din vânzarea mărfurilor"* - cumpărate	13.640 6.000
		707.2 *„Venituri din vânzarea mărfurilor"*- produse	5.000
		4427 *„TVA colectată"*	2.640

- conform extraselor de cont se înregistrează încasarea efectivă a sumelor evidențiate în SETTLEMENT:

5121 *"Conturi la bănci în lei"*	=	**4111** *„Clienți"*	13.640

8. Descărcarea gestiunii de mărfurile și produsele vândute:

% **607** *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	13.640 7.000
378 *„Diferențe de preț la mărfuri"*			4.000
4428 *„TVA neexigibilă"*			2.640

9. Înregistrarea taxei datorate pentru eliberarea / vizarea anuală a autorizației privind desfășurarea activității de alimentație publică, stabilită de către consiliile locale, în valoare de 150 lei:

635 *„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"*	=	**446** *„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"*	150

Plata taxei:

446 *„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"*	=	**5121/5311** *„Conturi la bănci în lei/ Casa în lei"*	150

B. Reflectarea în contabilitate a operațiilor specifice unui restaurant

În prezentarea noastră vom porni de la ipoteza că restaurantul oferă spre consum preparatele culinare atât la fața locului, clienților care vin la restaurant, cât și în regim de catering.

Înregistrările contabile specifice restaurantului sunt în mare măsură aceleaşi cu cele care au fost prezentate în cazul barului, deoarece şi la un restaurant stocurile pot fi grupate în mod asemănător, din punct de vedere al rolului pe care îl îndeplinesc, astfel:

- stocuri înregistrate la intrarea în gestiune ca mărfuri (băuturi alcoolice, băuturi răcoritoare, apă minerală, ţigări etc.), deoarece sunt comercializate ca atare, fără prelucrări ulterioare;
- stocuri înregistrate la intrarea în gestiune ca materii prime şi materiale, utilizate, pe de o parte, ca ingrediente pentru pregătirea preparatelor culinare realizate în bucătăria proprie, iar pe de altă parte, ca materiale consumabile necesare servirii/livrării preparatelor (ulei, oţet, sare, scobitori, şerveţele, caserole de unică folosinţă etc.) sau desfăşurării altor activităţi gospodăreşti specifice unei astfel de unităţi (igienizarea localului, a echipamentelor din bucătărie şi a veselei);
- stocuri înregistrate la intrarea în gestiune ca materiale de natura obiectelor de inventar necesare desfăşurării activităţii specifice de producţie şi servire a preparatelor (veselă, tacâmuri, feţe de masă etc.);
- stocuri înregistrate la intrarea în gestiune ca produse finite, reprezentate de preparatele culinare realizate în bucătăria proprie ca urmare a comenzilor primite de la clienţi.

Referitor la organizarea contabilităţii restaurantelor, considerăm că un aspect foarte important pentru asigurarea relevanţei informaţiilor contabile îl reprezintă modul în care sunt urmărite stocurile şi cum sunt configurate magaziile (gestiunile) în cadrul acestora.

În acest context, opinăm că, pentru a se asigura o evidenţă relevantă a operaţiilor specifice derulate în cadrul unui restaurant, este necesar să se respecte câteva condiţii de natură organizatorică pe care să se fundamenteze ulterior reflectarea contabilă a acestor operaţii, astfel:

- separarea produselor servite clienţilor: produse bar obţinute pe bază de reţetar (cocktails, long drinks, cafea etc.), produse bar livrate ca atare fără a fi prelucrate (băuturi alcoolice, răcoritoare, apă etc.), produse preparate în bucătăria proprie;
- configurarea gestiunilor: gestiunea pentru produsele tip bar, cu defalcare pe mărfuri şi materii prime, materiale, respectiv produse finite; gestiunea bucătăriei, cu defalcare pe mărfuri, materii prime, materiale şi produse finite; gestiunea de materiale care nu sunt utilizate ca ingrediente la pregătirea produselor alimentare etc.
- crearea reţetarelor pentru fiecare preparat culinar sau băutură, care este oferit în meniul restaurantului;
- efectuarea corectă a recepţiilor prin întocmirea notelor de recepţie şi constatare de diferenţe, în funcţie de destinaţia stocurilor aprovizionate (de exemplu, o băutură răcoritoare achiziţionată de la un furnizor specializat poate fi vândută de restaurant ca marfă, dar poate fi utilizată şi ca ingredient pentru prepararea unui cocktail);
- deschiderea unor conturi analitice adecvate care să permită urmărirea operaţiunilor generate de fiecare gestiune.

Pe de altă parte, trebuie precizat şi faptul că materializarea acestor măsuri pe care le-am propus necesită utilizarea unor aplicaţii software dedicate, de tip HORECA, fără de care considerăm extrem de anevoioasă organizarea contabilităţii în condiţii de relevanţă şi calitate.

În privinţa înregistrărilor contabile facem precizarea că cele care au fost prezentate la punctul A, ca înregistrări specifice barurilor, rămân valabile şi în cazul restaurantelor. Prin urmare, în continuare nu vom mai prezenta decât acele operaţii pe care le întâlnim doar în contabilitatea restaurantelor, precum şi operaţiile care apar în plus ca urmare a activităţii de catering.

1. Achiziţia de pe piaţa agroalimentară, de la producătorii individuali, a unor legume şi fructe în valoare de 300 lei, conform borderoului de achiziţie şi notei de recepţie şi constatare de diferenţe:

371/301/3021	=	**542**	300
„Mărfuri/Materii prime/Materiale auxiliare"		*„Avansuri de trezorerie"*	

2. Achiziţia de caserole, în valoare de 200 lei, tacâmuri de unică folosinţă, în valoare de 70 lei şi şerveţele în valoare de 30 lei, TVA 24%, utilizate pentru livrarea preparatelor în regim de catering, conform facturii furnizorului:

%	=	**401**	372
3023		*„Furnizori"*	200
„Materiale pentru ambalat"			
3028			100
„Alte materiale consumabile"			
4426			72
„TVA deductibilă"			

3. Eliberarea în consum caserolelor, tacâmurilor şi şerveţelelor livrate clienţilor odată cu preparatele culinare:

6023	=	**3023**	200
„Cheltuieli privind materialele pentru ambalat"		*„Materiale pentru ambalat"*	
6028	=	**3028**	100
„Cheltuieli privind alte materialele consumabile"		*„Alte materiale consumabile"*	

4. Livrarea produselor comandate de clienţi, conform Raportului fiscal zilnic Z, având în vedere că transportul poate fi suportat sau nu de către restaurant:

- dacă transportul se suportă de restaurant şi presupunem că s-au comandat produse în valoare de 50 lei, TVA 24%:

5311	=	%	62
„Casa în lei"		**707**	50
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	12
		„TVA colectată"	

- dacă transportul nu se suportă de restaurant şi presupunem că s-au comandat produse în valoare de 50 lei, TVA 24%, iar costul transportului este de 2 lei:

5311	=	%	64,48
„Casa în lei"		**707**	50,00
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		704	2,00
		„Venituri servicii prestate"	
		4427	12,48
		„TVA colectată"	

5. Alimentarea cu carburanţi necesari pentru efectuarea transportului, în valoare de 200 lei, TVA 24%, pe baza bonurilor fiscale emise de staţiile de carburant:

%	=	**5311**	248
6022		*„Casa în lei"*	200
„Cheltuieli privind combustibilul"			
4426			48
„TVA deductibilă"			

C. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor specifice laboratoarelor de cofetărie-patiserie şi cofetăriilor

Activitatea acestora fiind asemănătoare cu activitatea de producţie specifică restaurantelor rezultă că şi înregistrările contabile se vor apropia de cele prezentate anterior. Prin urmare, fluxul principalelor înregistrări contabile specifice laboratoarelor de cofetărie-patiserie presupune parcurgerea următoarelor etape principale:

1. Achiziţia materiilor prime şi materialelor necesare activităţii de producţie:

%	=	**401**	1.860
301		*„Furnizori"*	1.000
„Materii prime"			
302			500
„Materiale consumabile"			
4426			360
„TVA deductibilă"			

2. Potrivit centralizatorului bonurilor de consum şi reţetarelor se înregistrează consumul ingredientelor pentru realizarea produselor:

601	=	**301**	1.000
„Cheltuieli cu materiile prime"		*„Materii prime"*	

3. Utilizarea materialelor auxiliare necesare pentru desfăşurarea activităţii de producţie (materiale pentru ambalat, materiale pentru curăţarea şi igienizarea laboratorului şi a utilajelor etc.), conform bon de consum:

602	=	**302**	500
„Cheltuieli consumabile"		*„Materiale consumabile"*	

4. Obţinerea produselor specifice de cofetărie-patiserie:

345	=	**711**	9.000
„Produse finite"		*„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"*	

5. Vânzarea (facturarea) produselor către terţi (alte unităţi de comerţ cu amănuntul sau de alimentaţie publică) şi decontarea ulterioară a contravalorii acestora:

4111	=	%	12.400
„Clienţi"		**701**	10.000
		„Venituri din vânzarea produselor finite"	
		4427	2.400
		„TVA colectată"	
5121	=	**4111**	11.900
„Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

6. Descărcarea gestiunii de produsele vândute:

711	=	**345**	8.000
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"		*„Produse finite"*	

7. Transferul gestionar de produse către cofetăria proprie sau restaurantul hotelului, pe baza bonurilor de predare, transfer, restituire sau a avizelor de însoţire a mărfurilor, după caz:

371/cofetărie/restaurant	=	%	1.488
„Mărfuri"		**345**	1.000
		„Produse finite"	
		378	200
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	288
		„TVA neexigibilă"	

8. Vânzarea la cofetărie sau restaurant a produselor realizate de laborator:

5311	=	%	1.488
„Casa în lei"		**707**	1.200
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	288
		„TVA colectată"	

9. Descărcarea gestiunii cofetăriei sau restaurantului ca urmare a vânzării mărfurilor primite de la laboratorul propriu:

%	=	**371**	1.488
607		*„Mărfuri"*	1.000
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			200
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			288
„TVA neexigibilă"			

De asemenea, precizăm faptul că la cofetării se înregistrează, ca şi în cazul restaurantelor şi barurilor, achiziţia de produse care se comercializează ca atare (mărfuri), categorie în care se încadrează băuturile răcoritoare sau alte produse aprovizionate de la alte unităţi de producţie, de comerţ cu ridicata sau amănuntul.

Observaţie: În cazul complexelor hoteliere care dispun de multiple unităţi de producţie şi deservire, precum şi în cazul marilor laboratoare de cofetărie-patiserie, pot să existe depozite centrale care au rolul de a colecta toate intrările de stocuri, după care, în funcţie de solicitările fiecărui loc de consum, se realizează transferul gestionar către acestea. În astfel de situaţii se impune utilizarea unor conturi analitice pentru reflectarea în contabilitate a operaţiunilor specifice, aşa cum se prezintă în continuare:

1. Recepţia mărfurilor de la furnizori în depozitul central, pe baza facturilor şi jurnalului notelor de recepţie şi constatare de diferenţe:

%	=	**401**	24.800
371/ depozit		*„Furnizori"*	10.000
„Mărfuri"			
301/depozit			7.000
„Materii prime"			
302/depozit			3.000
„Materiale consumabile"			
4426			4.800
„TVA deductibilă"			

2. Transferul mărfurilor din depozitul central către bar, restaurant, laborator, după caz, pe baza bonului de predare, transfer, restituire:

- în cazul transferului de mărfuri (adaos comercial 20%):

371/restaurant/bar	=	%	14.880
„Mărfuri"		**371**/depozit	10.000
		„Mărfuri"	
		378	2.000
		„Diferenţe de preţ la mărfuri"	
		4428	2.880
		„TVA neexigibilă"	

- în cazul transferului de materii prime şi materiale:

301/bar/restaurant/laborator	=	**301**/depozit	7.000
„Materii prime"		*„Materii prime"*	
302/bar/restaurant/laborator	=	**302**/depozit	3.000
„Materiale consumabile"		*„Materiale consumabile"*	

D. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind serviciile de cazare, în condiţiile în care tariful de cazare conţine şi preţul micului dejun

În acest caz trebuie să se ţină seama de faptul că o parte din alimentele oferite pentru consum clienţilor la micul dejun au fost înregistrate iniţial, la intrarea în gestiune, ca mărfuri (băuturi răcoritoare, apă minerală, caşcaval, mezeluri, lapte şi alte alimente care nu mai trebuie prelucrate şi pot fi consumate aşa cum au fost achiziţionate), iar alte alimente sunt rezultatul unui proces de prelucrare a ingredientelor care au fost achiziţionate în prealabil, înregistrate ca materii prime, la intrarea în gestiune, şi prelucrate ulterior.

1. Factura emisă pentru servicii de cazare, în valoare de 250 lei, inclusiv TVA, din care 30 lei reprezintă contravaloarea micului dejun, diferenţa tariful de cazare, iar taxa hotelieră reţinută de hotel 25 lei:

4111	=	%	275,00
„Clienţi"		**704**	201,84
		„Venituri din servicii prestate"	27,52
		707.1/mic dejun cazare 9%	
		„Venituri din vânzarea mărfurilor"	
		4427	20,64
		„TVA colectată"	
		446	25,00
		„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	

2. Încasarea facturii, conform raportului fiscal emis de casa de marcat sau extrasului de cont, după caz:

5311/5121	=	**4111**	275
„Casa în lei/Conturi la bănci în lei"		*„Clienţi"*	

3. Descărcarea gestiunii de mărfurile care au fost oferite la micul dejun:

%	=	**371**	30,00
607.1/mic dejun cazare		*„Mărfuri"*	15,00
„Cheltuieli privind mărfurile"			
378			12,52
„Diferenţe de preţ la mărfuri"			
4428			2,48
„TVA neexigibilă"			

Capitolul 7

INVENTARIEREA ŞI IMPORTANŢA SA ÎN GESTIUNEA ACTIVITĂŢILOR DE COMERŢ, TURISM ŞI ALIMENTAŢIE PUBLICĂ

7.1. Aspecte generale privind realizarea inventarierii activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii

Raportându-ne la cadrul normativ care reglementează inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, se defineşte această activitate ca fiind *„ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează"*. [90]

Întrucât inventarierea este una din operaţiunile premergătoare întocmirii situaţiilor financiare anuale, care trebuie să ofere în condiţii de exigenţă o imagine fidelă a poziţiei financiare şi performanţelor, putem spune că are ca scop principal stabilirea situaţiei reale a tuturor elementelor care aparţin entităţii, dar şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu aparţinând unor terţe persoane fizice sau juridice.

Entităţile care, potrivit reglementărilor în vigoare, trebuie să-şi organizeze contabilitate proprie *„au obligaţia să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii deţinute, la începutul activităţii, cel puţin o dată în cursul exerciţiului financiar pe parcursul funcţionării lor, în cazul fuziunii sau încetării activităţii, precum şi în următoarele situaţii:"* [91]

a. la cererea organelor de control;
b. ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
c. atunci când au loc operaţiuni de predare-primire a unor gestiuni;
d. cu prilejul reorganizării gestiunilor;
e. ca urmare a calamităţilor naturale sau unor cazuri de forţă majoră ş.a.

În ceea ce priveşte inventarierea realizată la începutul activităţii, facem precizarea că are ca scop principal stabilirea existenţei şi evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aporturi la capitalul social al entităţii.

Obligativitatea efectuării anuale a inventarierii vizează, de regulă, momentul încheierii exerciţiului financiar, întrucât operaţiunea prezintă importanţă semnificativă în contextul elaborării situaţiilor financiare anuale.

Activitatea pe care o supunem analizei în cadrul acestui capitol se efectuează de către comisiile de inventariere, alcătuite din cel puţin 2 persoane, care trebuie

[90] OMFP nr. 2861/2009, privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, M.O. nr. 704/2009.
[91] Idem.

numite prin decizie scrisă de către administratorul entităţii. Dintre elementele obligatorii pe care trebuie să le conţină decizia de numire amintim: componenţa comisiei, cu menţionarea distinctă a preşedintelui şi membrilor comisiei, modalitatea de efectuarea a inventarierii, gestiunea sau gestiunile supuse acestei operaţiuni, perioada în care trebuie efectuată inventarierea etc.

La entităţile cu activitate complexă, unde se identifică un număr mare de gestiuni pentru care se impune crearea mai multor comisii de inventariere, trebuie numită o comisie centrală pentru coordonarea celorlalte comisii. Acesteia îi revine sarcina de a organiza, instrui, supraveghea şi controla modul în care se realizează operaţiunile specifice activităţii de inventariere.

Din comisiile de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor, contabilii care ţin evidenţa gestiunilor respective şi nici auditorii interni sau statutari. Atunci când se consideră necesar, prin proceduri interne, entităţile pot stabili ca la efectuarea operaţiunilor de inventariere să participe şi contabilii care ţin evidenţa gestiunilor respective, însă fără ca aceştia să facă parte din comisii.

Pentru buna desfăşurare a operaţiunilor de inventariere, administratorii sau alte persoane care au obligaţia gestionării entităţilor trebuie să asigure condiţii corespunzătoare pentru desfăşurarea inventarierii în concordanţă cu prevederile legale în domeniu, dintre care se amintesc:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificarea acestora şi întocmirea etichetelor de raft;
- ţinerea la zi a evidenţei tehnico-operative la gestiuni şi a celei contabile şi efectuarea confruntării datelor din aceste evidenţe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
- asigurarea personalului necesar pentru activităţile de manipulare, sortare, aşezare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, preţ, sort ş.a.) şi la evaluarea lor a unor specialişti din unitate sau din afara acesteia;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul şi de sigilare a spaţiilor inventariate;
- dotarea gestiunilor cu suficiente aparate şi instrumente necesare pentru măsurare, cântărire, cititoare de coduri de bare etc.;
- asigurarea protecţiei membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecţie a muncii;
- asigurarea securităţii căilor de acces de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Pe de altă parte, comisiilor de inventariere le revine obligaţia de a adopta anumite măsuri de natură organizatorică, astfel încât activitatea de inventariere să se desfăşoare în mod operativ şi în conformitate cu normele în vigoare. Dintre acestea le vom aminti pe cele considerate ca fiind reprezentative.

a. Înainte de începerea operaţiunii propriu-zise de inventariere să ia o declaraţie scrisă gestionarului, în care trebuie să se precizeze dacă:

- există mai multe spaţii de depozitare şi care sunt acestea;
- are în gestiune bunuri aparţinând terţilor, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau minusuri în gestiune, despre care are cunoştinţă;

- are bunuri nerecepţionate sau care trebuie expediate, pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deţine numerar sau hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare neoperate în evidenţa gestiunii sau nepredate la contabilitate ş.a.

De asemenea, gestionarul trebuie să menţioneze în această declaraţie felul, numărul şi data ultimului document de intrare/ieşire de bunuri în/din gestiune.

Declaraţia la care ne referim se datează şi semnează de către gestionar în faţa comisiei de inventariere, existând, totodată, obligaţia de a o semna şi pentru membrii comisiei.

b. O altă măsură organizatorică se referă la identificarea tuturor locurilor (încăperilor) în care se află bunuri ce urmează a fi inventariate.

c. Pentru fiecare spaţiu de depozitare se asigură închiderea şi sigilarea, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerupe inventarierea şi se părăseşte gestiunea.

În situaţiile în care, la reluarea lucrărilor, se constată că sigiliul aplicat iniţial nu mai este intact, comisia de inventariere trebuie să consemneze acest fapt într-un proces verbal de constatare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în locuri special amenajate (fişete, casete, dulapuri etc.), încuiate şi sigilate.

d. Fişele de magazie se barează şi semnează la ultima operaţie pe care o conţin, menţionându-se data la care s-a efectuat inventarierea.

În cazul în care sunt documente care se referă la intrări sau ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, comisia de inventariere le va viza şi va dispune înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situaţia scriptică să reflecte realitatea.

e. La gestiunile unde se comercializează mărfuri cu amănuntul este necesară verificarea numerarului existent în gestiune, înscrierea sa în monetar şi depunerea la casierie.

f. Să controleze dacă toate instrumentele şi aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate şi dacă sunt în stare de funcţionare.

g. Adoptarea tuturor măsurilor necesare astfel încât inventarierea să se efectueze în prezenţa obligatorie a gestionarului sau, atunci când nu este posibil, a reprezentatului său legal ori a altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe acesta.

Inventarierea se efectuează la locurile unde se află depozitate sau păstrate bunurile supuse inventarierii, iar pe toată durata acestei operaţiuni se afişează la loc vizibil programul şi perioada de desfăşurare.

Pentru desfăşurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operaţiile de intrare-ieşire a bunurilor în şi din gestiune, iar în situaţii obiective, dacă astfel de operaţiuni nu pot fi suspendate, eliberarea sau

primirea valorilor materiale se va realiza numai în prezenţa comisiei de inventariere, care va menţiona pe documentele care se întocmesc „primit în timpul inventarierii" sau „eliberat în timpul inventarierii", după caz, astfel încât să se evite omisiunile sau dubla inventariere.

Toate bunurile care se inventariază se înscriu în liste de inventariere, care trebuie întocmite pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de bunuri. Determinarea şi consemnarea în listele de inventar a existenţei faptice a diverselor categorii de bunuri se efectuează prin numărare, cântărire, măsurare sau prin alte mijloace adecvate.

Este necesar să se consemneze în liste de inventariere distincte anumite categorii de elemente, dintre care amintim:

- bunuri din domeniul public al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, date în administrare, concesionate sau închiriate instituţiilor publice, societăţilor/companiilor naţionale şi regiilor autonome;
- bunuri aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament de lucru sau de protecţie, scule, unelte etc.);
- bunuri existente în entitate, care aparţin altor unităţi (închiriate, în custodie, în leasing, pentru prelucrare etc.);
- bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare ori greu vandabile, comenzile în curs, abandonate sau sistate, precum şi creanţele şi obligaţiile incerte ori în litigiu;
- bunurile aflate în curs de aprovizionare.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnico-operativă (fişe de magazie) şi din contabilitate.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să solicite explicaţii scrise de la persoanele responsabile.

Pe baza explicaţiilor primite şi a documentelor analizate, comisia de inventariere stabileşte natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi a plusurilor şi propune, în conformitate cu dispoziţiile legale, modul de regularizare a diferenţelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire şi în plus pentru cele care constituie infracţiuni reţinem obligaţia sesizării organelor de urmărire penală.

7.2. Particularităţi ale evaluării realizate cu ocazia inventarierii

Evaluarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, care se realizează cu ocazia inventarierii, presupune exprimarea în etalon monetar a tuturor elementelor ce fac obiectul acestei activităţi şi prezintă importanţă semnificativă în procesul de comunicare a informaţiilor contabile prin intermediul situaţiilor financiare anuale.

Operaţiunile de evaluare realizate în contextul activităţii analizate au în vedere valoarea actuală (de inventar), care este estimată în funcţie de preţul pieţei, utilitatea bunului, starea şi amplasarea acestuia etc., în condiţiile respectării principiului permanenţei metodelor, iar pentru stabilirea valorii bilanţiere a elementelor inventariate se ţine seama de raportul de mărime existent între valoarea de inventar şi cea contabilă, coroborat cu prevederile principiului prudenţei.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este superioară celei contabile, în listele de inventariere se vor înscrie valorile contabile, iar în caz contrar se va reţine valoarea actuală.

În continuare vom prezenta într-o manieră sintetică principalele aspecte privind evaluarea realizată cu ocazia inventarierii şi modul în care valoarea contabilă este pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Natura elementelor inventariate	Evaluarea la inventar şi în situaţiile financiare anuale
Imobilizări necorporale şi corporale	Se evaluează la valoarea actuală a fiecărui element, denumită valoarea de inventar, care se stabileşte în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei. Totodată, se ţine seama, potrivit principiului prudenţei, de toate ajustările de valoare aferente deprecierilor. Imobilizările corporale şi necorporale pentru care anterior au fost constituite ajustări pentru depreciere se înscriu în listele de inventariere la valoarea contabilă netă, care se compară cu valoarea lor actuală stabilită cu ocazia inventarierii, determinându-se astfel eventuale diferenţe în minus sau plus, după caz. În cazul imobilizărilor corporale, cu excepţia terenurilor, precum şi a celor necorporale se corectează valoarea contabilă netă (mai mică) prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, ori prin efectuarea unei ajustări pentru depreciere, după cum aceasta este ireversibilă (definitivă, cum este cazul imobilizărilor corporale inutilizabile propuse pentru casare) şi, respectiv, reversibilă, produsă de cauze cum sunt: apariţia unei uzuri morale de care nu s-a ţinut seama cu ocazia amortizării, supraevaluarea imobilizărilor corporale cu ocazia reevaluării, lipsa de utilitate pentru unitate în momentul inventarierii etc. Reţinem şi posibilitatea aplicării modelului bazat pe valoarea justă, care presupune reevaluarea imobilizărilor corporale.

Natura elementelor inventariate	Evaluarea la inventar şi în situaţiile financiare anuale
Imobilizări financiare	Pentru titlurile imobilizate se face distincţia între cele tranzacţionate pe pieţe reglementate şi cele necotate, în sensul că pentru cele din prima categorie valoarea de inventar este reprezentată de cotaţia din data de 31 decembrie, iar pentru cele din categoria secundă de valoarea probabilă de vânzare. Dacă valoarea de inventar, determinată aşa cum s-a arătat mai sus, este superioară celei contabile în listele de inventariere se înscrie valoarea contabilă. Iar în situaţia inversă se vor constitui ajustări pentru pierdere de valoare.
Stocuri	Activele de această natură se evaluează la inventariere la valoarea actuală. Întocmirea situaţiilor financiare impune determinarea valorii bilanţiere aferentă, care se stabileşte la închiderea exerciţiului, prin compararea valorii de intrare cu valoarea actuală, operaţie în urma căreia se pot constata diferenţe în plus sau în minus, după cum valoarea de intrare este mai mică şi, respectiv, mai mare. Diferenţele constatate în plus (valoarea de inventar mai mare) nu se înregistrează în contabilitate, iar bunurile respective se înscriu în bilanţ la valoarea de intrare. Diferenţele constatate în minus (valoarea de inventar, deci cea care se poate obţine prin utilizare sau vânzare, mai mică) se soluţionează prin includerea în cheltuieli şi constituirea de ajustări pentru depreciere până la nivelul valorii realizabile nete. Elementele la care s-au constatat diferenţe în minus rămân înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare, iar în bilanţ se evaluează la valoarea de inventar, denumită şi valoare netă. Altfel spus, prin deducerea din valoarea de intrare a valorii deprecierilor pentru care s-au calculat şi înregistrat ajustări se obţine valoarea de inventar (netă) care se înscrie în bilanţ, împreună cu diferenţele de preţ aferente, atunci când este cazul.
Investiţii pe termen scurt	Titlurile de plasament care sunt cotate la bursă se evaluează la valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare, iar cele netranzacţionate sunt evaluate la costul istoric, mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Natura elementelor inventariate	Evaluarea la inventar şi în situaţiile financiare anuale
Creanţe şi datorii	Cele exprimate în lei se evaluează, de regulă, la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, constituindu-se, atunci când este cazul, ajustări pentru deprecierea creanţelor, ca active circulante. Cele exprimate în valută se evaluează la cursul de schimb valutar al BNR din ziua de 31 decembrie, iar diferenţele stabilite faţă de acest curs se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor de cheltuieli sau venituri din diferenţe de curs valutar, după cum sunt nefavorabile şi, respectiv, favorabile.
Active de trezorerie şi alte valori	Cele în lei sunt evaluate la valoarea nominală, iar în cazul elementelor încadrate în categoria altor valori pentru care s-a stabilit că sunt depreciate se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Elementele în valută existente la sfârşitul anului, se evaluează ca în cazul creanţelor şi datoriilor în valută, iar diferenţele ce se stabilesc influenţează, după caz, cheltuielile sau veniturile financiare privind modificarea cursului valutar.
Capitaluri proprii	Rămân evidenţiate la valorile contabile
Plusuri şi minusuri constatate la inventariere	Bunurile constatate ca plusuri în gestiune se evaluează la valoarea justă. Bunurile constatate ca minusuri imputabile în sarcina unor persoane vinovate se evaluează la valoarea de înlocuire, prin care se înţelege costul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune, la data producerii pagubei.

7.3. Documentaţia specifică activităţii de inventariere

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii este o activitate complexă, care influenţează într-o manieră semnificativă procesul de comunicare financiară, datorită importanţei pe care o are ca etapă premergătoare întocmirii situaţiilor financiare anuale.

Parcurgerea etapelor specifice activităţii de inventariere, aşa cum au fost amintite în paragrafele anterioare, ocazionează întocmirea unor documente, dintre care vom prezenta în mod succint, din punct de vedere al rolului şi conţinutului, pe cele semnificative.

Comisiile de inventariere sunt numite prin decizie scrisă de către conducătorul entităţii. Un model pentru acest document este prezentat în continuare.

S.C. .....
Nr. ord. Reg Com/An: .....
CIF: .....
Adresa sediu social: .....
Capital social: ..... RON

DECIZIE DE INVENTARIERE NR. .../...

Având în vedere dispoziţiile Legii nr. 31 din 1990 privind organizarea şi conducerea societăţilor comerciale, în scopul asigurării integrităţii activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii S.C. ..... şi valorificării prin inventariere a realităţii acestora, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, a Legii contabilităţii nr. 82/1991, precum şi procedurile privind inventarierea aprobate la nivelul societăţii, subsemnatul .....; administratorul societăţii DECID:

1. Inventarierea se va efectua în perioada ..... - ..... de către comisia de la punctul 2. Se vor inventaria activele, datoriile şi capitalurile proprii ale societăţii precum şi bunurile aparţinând altor unităţi aflate temporar în custodia S.C. .....;
2. Pentru coordonarea, îndrumarea, instruirea, supravegherea operaţiilor de inventariere se numeşte comisia de inventariere compusă din:
   1. _____ - Preşedinte
   2. _____ - Membru
   3. _____ - Membru
   4. _____ - Membru
   5. _____ - Membru
3. Rezultatul inventarierii va fi consemnat într-un proces verbal cuprinzând concluzii şi propuneri privitoare la cauzele plusurilor sau minusurilor şi vinovaţii pentru acestea.

Comisia de inventariere va avea în vedere:

- completarea declaraţiei gestionarului la începerea inventarierii cu toate datele prevăzute în formular (inclusiv numărul ultimelor documente de intrare - ieşire);
- efectuarea corecturilor privind stocul faptic, prin bararea cifrelor eronate şi înscrierea cifrei corecte alături, cu semnăturile comisiei de inventariere şi gestionarilor, fără ştersături sau îngroşarea cifrelor;
- spaţiul liber rămas după completarea listei de inventariere se barează.

4. Membrii comisiei de inventariere răspund material, conform OMFP nr. 2861/2009, Legii nr. 31/1990 şi Legii nr. 82/1991 pentru pagubele la a căror producere au contribuit prin nerespectarea termenelor, inexactitatea datelor din documentele de inventariere sau alte încălcări ale dispoziţiilor legale.
5. Inventarierea se va efectua prin numărare, cântărire, măsurare, cubare sau prin sondaj, după caz.
6. Listele de inventariere şi procesele verbale vor fi predate direct la serviciul contabilitate până la data de .....
7. Metoda de inventariere utilizată .....

Administrator/Ordonator de credite/
Persoane care au obligaţia gestionării societăţii,

_____

După ce au fost numite, comisiile de inventariere vor efectua lucrările specifice conform graficului privind desfăşurarea inventarierii, având în vedere respectarea termenelor stabilite.

GRAFIC
privind desfăşurarea inventarierii la S.C. ..... în anul .....
Perioada de desfăşurare a inventarierii ..... / .....

Nr. crt.	Elementele inventariate	Perioada de inventariere	
		De la data de:	Până la data de:
0	1	2	3
1.	Imobilizări corporale		
2.	Materii prime şi materiale		
3.	Obiecte de inventar		
4.	Mărfuri		
5.	Ambalaje		
6.	Materiale aflate la terţi		
7.	Bunuri primite în custodie, leasing, chirie etc.		
8.	Mijloace băneşti şi alte valori (numerar în casierie, disponibilităţi băneşti în conturi, avansuri de trezorerie, alte valori etc.)		
7.	Capital social (pe baza de Certificat Constatator eliberat de Registrul Comerţului)		
8.	Creanţe – clienţi, debitori, creanţe fiscale etc.		
9.	Datorii – furnizori, creditori, obligaţii fiscale etc.		

Administrator, _____ Preşedinte comisie inventariere, _____

Înainte de începerea operaţiunilor specifice, comisia de inventariere trebuie să a de la gestionarul responsabil o declaraţie scrisă, pentru care propunem următorul nodel:

DECLARAŢIE DE INVENTAR
pentru inventarierea anuală la 31.12.N

Subsemnatul ..... gestionar al ..... declar:
1. Toate valorile materiale şi băneşti aflate în gestiunea subsemnatului se găsesc în ncăperile (locurile): _____
2. Posed (nu posed) valori materiale şi băneşti aparţinând terţilor: _____
3. Am (nu am) cunoştinţă de existenţa unor plusuri/lipsuri în valoare (cantitate) de: _____
4. Am (nu am) eliberat valori materiale şi băneşti fără documente legale _____ Beneficiar _____ Beneficiar _____ Beneficiar _____
5. Am (nu am) valori materiale nerecepţionate sau care trebuiau expediate, pentru are s-au întocmit documentele aferente, în cantitate de _____
6. Am (nu am) documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au ost predate la contabilitate: _____

7. Deţin (nu deţin) numerar din vânzarea mărfurilor aflate în gestiune, în sumă de: _____
8. Ultimele documente de intrare sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____
9. Ultimele documente de ieşire sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____
10. Ultimul raport de gestiune (confruntare cu evidenţa contabilă) a fost încheiat la data de _____ pentru perioada _____
11. Alte menţiuni _____

	Dată în faţa noastră	Gestionar
Semnături		
Semnături		
		Data ..... ora .....

Pentru toate spaţiile de depozitare în care se află bunurile care fac obiectul inventarierii se asigură închiderea şi sigilarea, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerupe inventarierea şi se părăseşte gestiunea. Această operaţiune este consemnată într-un proces-verbal de sigilare, pentru care prezentăm următorul model.

S.C. .....
Sediul .....
COD FISCAL (CUI) .....

PROCES - VERBAL DE SIGILARE-RESIGILARE
din .....

În executarea deciziei de inventariere nr.___ din _____ privind gestiunea _____ subsemnatul (preşedintele comisiei) _____ în prezenţa dl./d-nei gestionar _____ am procedat la sigilarea următoarelor spaţii de depozitare a valorilor materiale şi băneşti aflate în imobilul (imobilele) situate în localitatea _____ str._____ nr._____
A fost aplicat sigiliul (se completează cu numărul şi caracteristicele sigiliului aplicat) _____
Odată cu sigilarea s-a procedat şi la predarea către preşedintele comisiei de inventariere a cheilor de la al doilea rând de încuietori de la uşile de acces sigilate, mai sus arătate.
Preşedintele comisiei, **Gestionar,** **Asistenţi,**

Astăzi_____, ora_____, s-a procedat la desigilarea următoarelor uşi de acces _____ după verificarea prealabilă a sigiliului aplicat, care a fost găsit intact.
Preşedintele comisiei, **Gestionar,** **Asistenţi,**

Astăzi_____, ora_____, s-a procedat la resigilarea următoarelor uşi de acces _____
Preşedintele comisiei, **Gestionar,** **Asistenţi,**

Toate bunurile inventariate se grupează pe categorii, iar constatările faptice se înscriu în liste de inventariere, care sunt utilizate ca documente pentru:

După ce au fost numite, comisiile de inventariere vor efectua lucrările specifice conform graficului privind desfăşurarea inventarierii, având în vedere respectarea termenelor stabilite.

GRAFIC
privind desfăşurarea inventarierii la S.C. ..... în anul .....
Perioada de desfăşurare a inventarierii ..... / .....

Nr. crt.	Elementele inventariate	Perioada de inventariere	
		De la data de:	Până la data de:
0	1	2	3
1.	Imobilizări corporale		
2.	Materii prime şi materiale		
3.	Obiecte de inventar		
4.	Mărfuri		
5.	Ambalaje		
6.	Materiale aflate la terţi		
7.	Bunuri primite în custodie, leasing, chirie etc.		
8.	Mijloace băneşti şi alte valori (numerar în casierie, disponibilităţi băneşti în conturi, avansuri de trezorerie, alte valori etc.)		
7.	Capital social (pe baza de Certificat Constatator eliberat de Registrul Comerţului)		
8.	Creanţe – clienţi, debitori, creanţe fiscale etc.		
9.	Datorii – furnizori, creditori, obligaţii fiscale etc.		

Administrator, _____

Preşedinte comisie inventariere, _____

Înainte de începerea operaţiunilor specifice, comisia de inventariere trebuie să ia de la gestionarul responsabil o declaraţie scrisă, pentru care propunem următorul model:

DECLARAŢIE DE INVENTAR
pentru inventarierea anuală la 31.12.N

Subsemnatul ..... gestionar al ..... declar:

1. Toate valorile materiale şi băneşti aflate în gestiunea subsemnatului se găsesc în încăperile (locurile): _____

2. Posed (nu posed) valori materiale şi băneşti aparţinând terţilor: _____

3. Am (nu am) cunoştinţă de existenţa unor plusuri/lipsuri în valoare (cantitate) de: _____

4. Am (nu am) eliberat valori materiale şi băneşti fără documente legale _____
Beneficiar _____ Beneficiar _____ Beneficiar _____

5. Am (nu am) valori materiale nerecepţionate sau care trebuiau expediate, pentru care s-au întocmit documentele aferente, în cantitate de _____

6. Am (nu am) documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au fost predate la contabilitate: _____

7. Deţin (nu deţin) numerar din vânzarea mărfurilor aflate în gestiune, în sumă de: _____

8. Ultimele documente de intrare sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____

9. Ultimele documente de ieşire sunt:
fel _____ nr. _____ din _____
fel _____ nr. _____ din _____

10. Ultimul raport de gestiune (confruntare cu evidenţa contabilă) a fost încheiat la data de _____ pentru perioada _____

11. Alte menţiuni _____

	Dată în faţa noastră	Gestionar
Semnături		
Semnături		
		Data ..... ora .....

Pentru toate spaţiile de depozitare în care se află bunurile care fac obiectul inventarierii se asigură închiderea şi sigilarea, în prezenţa gestionarului, ori de câte ori se întrerupe inventarierea şi se părăseşte gestiunea. Această operaţiune este consemnată într-un proces-verbal de sigilare, pentru care prezentăm următorul model.

S.C. .....
Sediul .....
COD FISCAL (CUI) .....

PROCES - VERBAL DE SIGILARE-RESIGILARE
din .....

În executarea deciziei de inventariere nr.___ din _____ privind gestiunea _____ subsemnatul (preşedintele comisiei) _____ în prezenţa dl./d-nei gestionar _____, am procedat la sigilarea următoarelor spaţii de depozitare a valorilor materiale şi băneşti aflate în imobilul (imobilele) situate în localitatea _____str._____ nr._____

A fost aplicat sigiliul (se completează cu numărul şi caracteristicele sigiliului aplicat) _____

Odată cu sigilarea s-a procedat şi la predarea către preşedintele comisiei de inventariere a cheilor de la al doilea rând de încuietori de la uşile de acces sigilate, mai sus arătate.

Preşedintele comisiei, Gestionar, Asistenţi,

Astăzi_____, ora_____, s-a procedat la desigilarea următoarelor uşi de acces _____ după verificarea prealabilă a sigiliului aplicat, care a fost găsit intact.

Preşedintele comisiei, Gestionar, Asistenţi,

Astăzi_____, ora_____, s-a procedat la resigilarea următoarelor uşi de acces _____

Preşedintele comisiei, Gestionar, Asistenţi,

Toate bunurile inventariate se grupează pe categorii, iar constatările faptice se înscriu în liste de inventariere, care sunt utilizate ca documente pentru:

- inventarierea bunurilor aflate în gestiunile entităţii;
- stabilirea lipsurilor şi plusurilor de bunuri;
- înregistrarea în evidenţa magaziilor (depozitelor) şi în contabilitate a plusurilor şi minusurilor constatate;
- întocmirea registrului-inventar;
- determinarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz;
- centralizarea operaţiunilor de inventariere.

Listele de inventariere se întocmesc la locurile de depozitare, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual pe grupe sau subgrupe şi se semnează pe fiecare filă de către preşedintele şi membrii comisiei de inventariere, de către gestionar, precum şi de către specialiştii solicitaţi de preşedintele comisiei să participe la identificarea bunurilor inventariate.

Formatul listei de inventariere, cod 14-3-12, se prezintă în continuare:

Unitatea			LISTĂ DE INVENTARIERE										Gestiunea		Pag.
Magazia			Data										Loc de depozitare		.....
Nr. crt.	Denumire bunuri inventariate	Cod sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂŢI				PREŢ UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoare de inventar	DEPRECIERRA	
				Stocuri		Diferenţe			Valoarea	Diferenţe				
				Scriptice	Faptice	Plus	Minus			Plus	Minus		Valoarea	Motivul
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele şi prenumele		Comisia de inventariere		Gestionar (responsabil imobilizări corporale)				Contabilitate						
Semnătura														

Pe ultima filă a listei de inventariere şi într-o declaraţie scrisă, gestionarul are obligaţia să menţioneze dacă toate bunurile şi valorile băneşti din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezenţa sa, dacă are obiecţii în ceea ce priveşte modul cum a fost efectuată inventarierea, iar comisia trebuie să analizeze eventualele obiecţii şi să consemneze la sfârşitul listelor de inventariere concluziile la care a ajuns.

DECLARATIE DE INVENTAR
- ulterior inventarierii anuale la 31.12.N -

Subsemnatul _____, gestionar al _____ declar că toate valorile materiale şi băneşti aflate în gestiunea mea au fost inventariate în prezenta mea corect, fără nicio omisiune, acestea fiind înscrise în listele de inventar.

De asemenea, declar că nu am nicio obiecţiune privind modul de efectuare a inventarierii.

Alte menţiuni _____

_____

GESTIONAR,

În cazul gestiunilor colective, listele de inventariere se semnează de către toţi gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea se semnează atât de către gestionarul predător, cât şi de cel primitor.

Completarea listelor de inventariere se realizează fie cu ajutorul sistemului informatic al entităţii, fie prin înscrierea elementelor identificate fără spaţii libere şi fără ştersături.

Pe baza listelor de inventariere întocmite de către comisiile constituite cu acest scop, se procedează la confruntarea datelor scriptice cu cele faptice, completându-se listele de inventariere finale sau centralizatoare numai pentru poziţiile cu diferenţe, în plus sau în minus, delimitate pe grupe şi feluri de elemente şi aceasta pentru gestiunile care se urmăresc în contabilitate atât cantitativ, cât şi valoric, cum sunt cele de materii prime şi materiale consumabile, de produse finite, de mărfuri prin comerţul en gros şi altele. În situaţia gestiunilor global-valorice, cum este cazul celor din comerţul cu amănuntul, această operaţiune se realizează prin compararea valorii totale a inventarului cu soldul scriptic existent în contabilitate, stabilindu-se plusul sau minusul valoric total aferent gestiunii verificate.

Pentru inventarierea elementelor de natura activelor care nu au substanţă materială, a datoriilor şi capitalurilor proprii se întocmesc situaţii analitice distincte. Totalul acestor situaţii se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în Registrul-inventar.

Rezultatele inventarierii se consemnează într-un proces verbal de inventariere, în care se înscriu, printre altele, următoarele elemente:
- data întocmirii;
- numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere;
- numărul şi data deciziei de numire a comisiei;
- gestiunea sau gestiunile inventariate;
- data începerii şi terminării operaţiunii de inventariere;
- rezultatele inventarierii;
- concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi lipsurilor constatate şi persoanele vinovate;
- volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile şi propuneri de măsuri pentru reintegrarea lor în circuitul economic;
- propuneri de scoatere din funcţiune a imobilizărilor corporale, precum şi propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri;
- constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrităţii bunurilor din gestiune etc.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal întocmit de comisia de inventariere trebuie prezentat, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operaţiunilor de inventariere, persoanei responsabile cu gestionarea entităţii, care, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluţionării propunerilor făcute.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenţa tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere.

SC .....

PROCES-VERBAL
DE VALORIFICARE A REZULTATELOR INVENTARIERII
la data de 31.12.N

Noi, membrii comisiei de inventariere, am procedat la inventarierea activelor, datoriilor şi capitalurilor SC ..... la data de ....., conform Deciziei nr. ..... /..... emisă de administratorul societăţii.

Ca urmare a inventarierii efectuate am procedat la întocmirea listelor de inventariere anexate.

În urma inventarierii s-au constatat următoarele:

.....

.....

În urma celor constatate, facem următoarele propuneri:

.....

.....

Rezultatele inventarierii vor fi consemnate în Registrul inventar la data de ..... până la data întocmirii situaţiilor financiare anuale ale societăţii.

Comisia de inventariere

1. .....
2. .....
3. .....
4. .....

Procesul verbal de inventariere şi listele de inventariere centralizatoare, atunci când este cazul, reprezintă documentele pe baza cărora se soluţionează şi se înregistrează în contabilitate plusurile şi minusurile constatate, avându-se în vedere în acest sens următoarea ordine de efectuare a operaţiilor respective:

– efectuarea şi înregistrarea în contabilitate a compensărilor legale;

– stabilirea plusurilor definitive şi înregistrarea lor în contabilitate, după efectuarea compensărilor legale;

– determinarea şi înregistrarea lipsurilor neimputabile şi a pierderilor din calamităţi;

– imputarea în sarcina celor vinovaţi a lipsurilor provenite din vina unor salariaţi sau a terţilor;

– înregistrarea lipsurilor în curs de clarificare;

– constituirea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, ori înregistrarea unor amortizări suplimentare, acolo unde este cazul, cu menţionarea cauzelor care au determinat asemenea deprecieri etc.

În cazul lipsurilor constatate cu ocazia inventarierii, pentru care se stabileşte că au caracter imputabil, se emite decizia de imputare, care se întocmeşte pe baza documentelor de constatare (proces-verbal, referat etc.) şi se semnează de către conducătorul unităţii, fiind obligatorie, totodată, viza de control financiar preventiv şi viza compartimentului juridic.

S.C. .....

DECIZIE DE IMPUTARE
nr. ..... din data de .....

Având în vedere actul de constatare (proces verbal, referat etc.) nr. ..... din data de ..... întocmit de ..... în calitate de ..... din care rezultă că s-a produs o pagubă în valoare de ..... lei, reprezentând .....

Paguba s-a produs în perioada ..... fiind adusă la cunoştinţă conducerii prin actul de constatare sus-arătat.

Răspunzătoare pentru producerea pagubei se fac persoanele care, în perioada analizată, au lucrat la gestiunea verificată

.....

.....

Având în vedere temeiurile de drept şi de fapt care determină angajarea răspunderii materiale, valoarea totală a pagubei de ..... lei se suportă de persoanele vinovate, după cum urmează:

lei ..... de domnul(a) .....
lei ..... de domnul(a) .....
lei ..... de domnul(a) .....

Calculul s-a făcut aşa cum rezultă din actul de constatare.

În nota(ele) explicativă(e) dată(e) cu ocazia constatării pagubei, domnul(a) .....
..... a susţinut că .....

Susţinerile s-au dovedit neîntemeiate deoarece: .....

.....

În baza prevederilor legale .....

DECIDE

Se impută d-lui (d-nei) ..... având funcţia de ..... locul de muncă ..... domiciliat în ..... suma de ..... lei, adică .....

Conducătorul unităţii, Viză control preventiv, Viză compartiment juridic,

DOVADA DE COMUNICARE

Subsemnatul ..... domiciliat în ..... am primit decizia de imputare nr. ..... din data de ..... emisă de ..... în valoare de ..... (în cifre şi litere) lei.

Data ..... Semnătura,

La rândul lor, persoanele vinovate, cărora li s-au imputat lipsuri constatate cu ocazia inventarierii trebuie să semneze un angajament de plată a sumelor ce reprezintă pagube aduse unităţii.

ANGAJAMENT DE PLATĂ

Subsemnatul ..... domiciliat în ..... str. ..... nr. ..... bloc ..... sc. ..... et. ..... apart. ..... jud./sector ..... posesor al actului de identitate ..... seria ..... nr. ..... emis de ..... sub nr. ..... în anul ..... având funcţia de ..... la unitatea ..... luând la cunoştinţă faptul că prin ..... s-a constatat că din vina mea am produs unităţii ..... o pagubă de ..... lei provenită din ..... îmi iau angajamentul de a plăti această sumă unităţii păgubite astfel .....

.....

Prezentul angajament l-am luat în conformitate cu ..... În cazul nerespectării angajamentului de plată, se va proceda la executarea silită.

Dat astăzi .....

Semnat în faţa noastră, Semnătura,

Calitatea .....
Semnătura .....

Datele pe care le conţin listele de inventariere, procesul verbal de inventariere şi situaţiile analiticei se utilizează, de asemenea, pentru completarea Registrului-inventar, care este un document contabil obligatoriu, în care se înregistrează, la sfârşitul fiecărui an, toate elementele de active, datorii şi capitaluri proprii inventariate, grupate după natura lor, potrivit posturilor de bilanţ, ceea ce justifică realitatea valorii fiecărui post din bilanţ, în sensul concordanţei sale cu situaţia faptică.

Completarea lui se realizează fără ştersături şi fără spaţii libere, utilizându-se datele înscrise în listele de inventariere şi procesele-verbale întocmite, într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa entităţii.

Formatul acestui registru poate fi adaptat în funcţie de specificul şi necesităţile entităţilor, cu condiţia respectării conţinutului minim de informaţii, care se prezintă în continuare.

REGISTRUL-INVENTAR

la data de.....

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze diferenţe
1	2	3	4	5	6
Întocmit,			**Verificat,**		

Pe baza registrului-inventar şi a balanţei de verificare întocmite la închiderea exerciţiului financiar se elaborează bilanţul contabil, ca parte componentă a situaţiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situaţia reală a elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarierii.

7.4. Probleme normative privind soluţionarea contabilă a rezultatelor inventarierii

7.4.1. Metodologia compensării minusurilor cu plusurile de inventar

Operaţiunea de compensare a minusurilor cu plusurile constatate cu ocazia inventarierii este permisă de reglementările în vigoare numai atunci când lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni şi, în plus, sunt îndeplinite anumite condiţii:

- există riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior (culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente);

- diferenţele în plus sau în minus se referă la aceeaşi perioadă de gestiune şi la aceeaşi gestiune.

Nu poate fi admisă operaţiunea de compensare în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective ca urmare a vinovăţiei persoanelor responsabile de gestionarea acestora.

Totodată, listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje şi alte valori materiale care întrunesc condiţiile legale pentru compensare se aprobă anual către administratorul fiecărei entităţi.

Compensarea se realizează numai pentru cantităţi egale între plusurile şi lipsurile constatate.

În cazul în care cantităţile aferente sorturilor la care se constată plusuri supuse compensării sunt mai mari decât cantităţile corespunzătoare sorturilor la care s-au stabilit minusuri admise la compensare se procedează la stabilirea egalităţii cantitative prin eliminarea din calcul a diferenţei în plus. Această operaţie se realizează începând cu sorturile care au preţurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

În aplicarea procedurilor de compensare a plusurilor şi minusurilor constatate cu ocazia inventarierii trebuie avut în vedere că există anumite categorii de bunuri cărora le este caracteristic faptul că pe timpul transportului, manipulării, depozitării şi comercializării intervin scăzăminte ca urmare a producerii unor procese naturale cum sunt: evaporare, volatilizare, oxidare, scurgere, fărâmiţare, spargere, descompunere, fermentare etc.

Normele în vigoare[92] le denumesc perisabilităţi în limite admisibile, iar limitele maxime admise la depozitare şi desfacere se stabilesc la nivelul întregii activităţi, prin aplicarea coeficientului prevăzut de reglementări pentru grupa respectivă de mărfuri la preţul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la preţul de livrare pentru cele vândute în perioada cuprinsă între două inventare, conform relaţiei:

$$Pa = \frac{Qi \times pu \times Cp}{100}$$

În care: Pa = valoarea perisabilităţilor în limite admisibile; Qi = cantitatea intrată de la inventarul anterior; pu = preţul unitar; Cp = cota legală de perisabilitate.

Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situaţia în care cantităţile lipsă sunt mai mari decât cele constatate în plus. În această situaţie, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

[92] HG nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, Monitorul Oficial nr. 522/2004.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor mai rămân diferenţe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica şi asupra celorlalte bunuri admise la compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferenţe.

Diferenţa stabilită în minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, care reprezintă prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate.

În urma compensării pot rezulta:

– plusuri cantitativ–valorice, atunci când cantitatea plusurilor supuse compensării este mai mare decât cea a minusurilor care se compensează;

– plusuri valorice, în cazul în care cantitatea în plus a fost epuizată prin compensare, dar valoarea plusului nu a fost utilizată integral datorită preţurilor unitare mai mari comparativ cu cele aferente minusurilor compensate;

– minusuri cantitativ–valorice, atunci când cantitatea totală în minus este mai mare decât cantitatea plusurilor admise pentru compensare;

– minusuri valorice, când cantitatea minusului a fost compensată de cantitatea în plus, dar valoarea minusului a fost mai mare datorită ordinii de compensare şi în speţă de începere a acesteia cu sorturile cu preţul cel mai scăzut.

Dacă în urma compensării au fost acoperite integral diferenţele în minus şi mai rămân diferenţe cantitative şi/sau valorice în plus neutilizate, acestea se consideră plusuri la inventariere şi se înregistrează în evidenţa operativă şi în contabilitatea sintetică şi analitică aşa cum se va prezenta ulterior.

În situaţia în care, în urma compensării, diferenţele cantitative în minus nu au fost soluţionate (acoperite) integral, acestea sunt considerate diferenţe nete în minus şi pot fi diminuate în continuare prin acordarea scăzămintelor legale, în limita cotelor procentuale legale. Eventualele diferenţe valorice în minus datorită preţurilor unitare diferite se înregistrează în mod distinct prin intermediul conturilor de cheltuieli, care se debitează prin creditul conturilor de imobilizări sau de stocuri, după caz.

În mod excepţional se pot aproba compensări şi între gestiuni diferite, însă acestea numai în situaţia în care între gestiunile respective există legături de cauzalitate, respectându-se, totodată, celelalte condiţii restrictive.

Operaţiile propriu-zise de compensare se înregistrează atât în evidenţa operativă (fişe de magazie), cât şi în contabilitatea analitică (fişe de cont cantitativ-valorice) în coloana de intrări în gestiune şi respectiv de debit cu sume în negru la sorturile de bunuri materiale constatate în plus şi supuse compensării şi cu sume în roşu pentru sorturile la care s-au stabilit minusuri admise la compensare.

Diferenţele valorice în plus sau în minus stabilite ca urmare a efectuării operaţiei de compensare se înregistrează numai în contabilitatea sintetică, ca plusuri şi respectiv minusuri imputabile.

7.4.2. Contabilitatea plusurilor şi lipsurilor la inventar

Plusurile şi lipsurile rămase definitive se înregistrează în contabilitate după efectuarea compensărilor legale.

În categoria lipsurilor neimputabile sunt incluse, în principal, scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării şi vânzării unor active circulante materiale, aşa cum arătam în paragraful precedent.

Pe de altă parte, pierderile din calamităţi naturale se pot constata atât la active de natura imobilizărilor, cât şi la cele sub formă de stocuri, iar pe baza documentelor justificative constatatoare se suportă de către unitate.

Înregistrarea lipsurilor imputabile ocazionează, într-o primă etapă, includerea în cheltuieli a costului lor efectiv de achiziţie sau a altei valori, ca în cazul minusurilor neimputabile, utilizându-se conturile de cheltuieli corespunzătoare categoriilor de bunuri din care fac parte minusurile care se impută.

În cea de a doua etapă se înregistrează operaţia de imputare propriu-zisă a valorii de înlocuire, deci a costului de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune, la data producerii pagubei, inclusiv TVA aferentă.

În cele ce urmează vom prezenta modul de contabilizare a operaţiilor privind plusurile şi lipsurile constatate la inventariere, detalierea realizându-se pe principalele categorii de active imobilizate şi circulante.

Categorie active	Plusuri la inventar		Lipsuri la inventar	
	Explicaţii	Formula contabilă	Explicaţii	Formula contabilă
Imobilizări necorporale	Valoarea justă	% = 4754 conturi gr. 20	Preţul de evidenţă	% = conturi 6583 gr. 20 280
Imobilizări corporale	Valoarea justă	- plusul constatat: % = 4754 conturi grupa 21 - amortizarea aferentă: 6811 = 281x - veniturile aferente amortizării: 4754 = 7584	Preţul de evidenţă	% = conturi 6583 gr. 21 281
Valori materiale stocabile destinate consumului	Preţul de evidenţă	- plusul constatat: 301 = 601 302 = 602 303 = 603 381 = 608 - corecţie rulaj (în roşu): 601 = 601 602 = 602 603 = 603 608 = 608	Preţul de evidenţă	- lipsuri de materii prime, materiale consumabile şi ambalaje: 601 = 301 602 = 302 608 = 381 - lipsuri de obiecte de inventar în folosinţă: Credit 8035 - lipsuri de obiecte de inventar în magazie: 603 = 303

Categorie active	Plusuri la inventar		Lipsuri la inventar	
Valori materiale stocabile obţinute din producţie proprie	Preţul de evidenţă	% = 711 341 345	Preţul de evidenţă	711 = % 341 345 346
Animale şi păsări	Preţul de evidenţă	- achiziţionate de la terţi: 361 = 606 - obţinute din producţie proprie: 361 = 711	Preţul de evidenţă	- achiziţionate de la terţi: 606 = 361 - obţinute din producţie proprie: 711 = 361
Mărfuri	Valoarea justă	- evidenţă la cost de achiziţie: 371 = 607 - evidenţă la preţ de vânzare: 371 = % 607 378 4428	Preţul de evidenţă	- evidenţă la cost de achiziţie: 607 = 371 - evidenţă la preţ de vânzare: % = 371 607 378 4428
Numerar şi alte valori de trezorerie	Valoarea nominală	% = 7588 531 532	Valoarea nominală	6588 = % 531 532
Investiţii pe termen scurt	Valoarea justă	% = 768 conturi gr. 50	Preţul de evidenţă	668 = % conturi gr. 50

În privinţa pierderilor provocate de evenimente extraordinare (calamităţi naturale) facem precizarea că înregistrarea lor în contabilitate se realizează într-o manieră asemănătoare lipsurilor la inventar, cu deosebirea că în locul conturilor adecvate de cheltuieli sau a celui de venituri aferente costurilor stocurilor de produse (711) trebuie să se utilizeze contul 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare".

După înregistrarea lipsurilor propriu-zise, aşa cum s-a arătat în tabelul anterior, pentru cele imputabile este necesar să se contabilizeze şi operaţiunile de imputare a valorii de înlocuire şi de recuperare a debitelor de la persoanele vinovate.

În tabelul următor vom prezenta într-o manieră sintetică etapele care se parcurg referitor la înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor generate de lipsurile imputabile constatate de către comisiile de inventariere.

Explicaţie	Document	Formula contabilă
Lipsuri imputabile de valori stocabile	Proces verbal de inventariere	60x = 3xx 711 = 34x
Imputarea lipsurilor constatate, în sarcina salariaţilor sau terţilor	Decizie de imputare	4282 = % sau 7588 461 4427

Explicaţie	Document	Formula contabilă
Minus numerar din vina casierului	Proces verbal de inventariere	6588 = 531
Imputarea numerarului lipsă în sarcina casierului	Decizie de imputare	4282 = 7588
Încasarea de la salariaţi sau de la terţi a sumelor imputate	Dispoziţie de încasare, chitanţă sau ordin de plată	531/512 = 4282/461
Reţinerea din salariu a sumelor imputate	Stat de salarii	421 = 4282
Debite care nu se mai pot recupera	Notă de contabilitate	654 = 4282/461

7.4.3. Înregistrarea lipsurilor în curs de clarificare

O categorie distinctă de lipsuri la inventariere o constituie cele care nu pot fi soluţionate şi, implicit, nu pot influenţa cheltuielile sau rezultatele financiare în momentul constatării lor. Asemenea lipsuri se referă la valorile materiale şi băneşti care se scad din conturile de gestiune datorită degradării sau lipsei lor efective, dar pentru care nu pot fi luate măsuri de urmărire sau de soluţionare întrucât necesită cercetări suplimentare în vederea stabilirii cauzelor care le-au determinat, inclusiv de organele de urmărire penală în cazul furturilor efectuate de autori necunoscuţi. Clarificarea lipsurilor analizate se face în maximum trei luni, reţinându-se că soluţionarea lor trebuie să se regăsească în bilanţul aferent exerciţiului în care au fost constatate.

Contabilitatea lipsurilor nesoluţionate se organizează cu ajutorul contului bifuncţional **473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare"**, care reflectă sumele ce nu pot fi înregistrate în conturi de cheltuieli ca urmare a faptului că sunt necesare cercetări suplimentare. **Se debitează** cu lipsurile evaluate la cost efectiv de intrare în gestiune sau alt preţ de evaluare, prin creditul conturilor de valori materiale sau băneşti care indică natura lipsurilor constatate la inventariere. **Se creditează** prin debitul conturilor de cheltuieli care se folosesc în mod obişnuit pentru înregistrarea lipsurilor în momentul soluţionării lor. **Soldul** contului analizat reprezintă lipsurile înregistrate şi nesoluţionate.

În continuare vom prezenta câteva exemple de înregistrări contabile privind lipsurile în curs de clarificare constatate la active stocabile.

Explicaţie	Document	Formula contabilă
Lipsuri în curs de clarificare	Proces verbal de inventariere	473 = 3xx
Soluţionarea lipsurilor în curs de clarificare	Notă de contabilitate	60x/671 = 473
Imputarea lipsurilor constatate, în sarcina salariaţilor sau terţilor	Hotărâre judecătorească	4282/461 = % 7588 4428

7.4.4. Contabilitatea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare

În activitatea practică pot fi întâlnite anumite situaţii, care, abordate în contextul evaluării efectuate cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare anuale, pot evidenţia deprecieri ale unor elemente de activ.

Aşa cum aminteam şi în alt context, evaluarea efectuată cu ocazia închiderii exerciţiului financiar presupune stabilirea valorii la care activele vor fi înregistrate în bilanţul contabil, în urma comparării valorii contabile cu cea de inventar. La acest moment al evaluării se aplică principiul prudenţei şi prin compararea celor două valori sunt posibile următoarele situaţii:

- plusuri de valoare, atunci când valoarea de inventar este mai mare decât cea contabilă, care potrivit principiului prudenţei nu se contabilizează;
- minusuri de valoare rezultate în situaţiile în care valoarea actuală este inferioară celei de intrare şi aceasta din cauza deprecierilor. În acest caz, potrivit aceluiaşi principiu al prudenţei, deprecierile se înregistrează ca amortizări sau ajustări pentru depreciere ori pierdere de valoare, în funcţie de caracterul ireversibil, respectiv reversibil al deprecierii.

Pentru structurile bilanţiere la care se constată deprecieri (valoare de inventar inferioară celei contabile) se întocmesc liste de inventariere distincte, iar comisia de inventariere, în procesul verbal ce se întocmeşte, menţionează cauzele care le-au determinat şi, totodată, face propuneri de constituire sau majorare a ajustărilor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare, după caz.

Deprecierea care se determină poate fi superioară sau inferioară celei stabilite cu ocazia inventarierii anterioare, ceea ce necesită suplimentarea şi, respectiv, diminuarea ajustărilor existente în contabilitate şi înregistrate la închiderea exerciţiului precedent.

Contabilitatea operaţiilor privind ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare se organizează cu ajutorul unor conturi distincte de cheltuieli şi venituri, precum şi a celor de ajustări pentru depreciere, aşa cum se prezintă în continuare.

Conturi de cheltuieli privind ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	Conturi de venituri din ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" **6814** „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" **6863** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" **6864** „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	**7813** „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" **7814** „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante" **7863** „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" **7864** „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"

Categorie active	Conturi de ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare
Active imobilizate	**290** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" **291** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale" **293** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie" **296** „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"
Stocuri şi producţie în curs de execuţie	**391** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime" **392** „Ajustări pentru deprecierea materialelor" **393** „Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie" **394** „Ajustări pentru deprecierea produselor" **395** „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi" **396** „Ajustări pentru deprecierea animalelor" **397** „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" **398** „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"
Creanţe	**491** „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi" **495** „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii" **496** „Ajustări pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi"
Investiţii pe termen scurt	**591** „Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi afiliate" **595** „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate" **596** „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor" **598** „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate"

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiilor de constituire/suplimentare a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, conturile de cheltuieli amintite se debitează în corespondenţă cu creditul conturilor adecvate de ajustări, astfel:

Categorie de active pentru care se constituie/suplimentează ajustările	Înregistrare contabilă
Imobilizări necorporale, corporale şi în curs de execuţie	6813 = % 290 291 293
Imobilizări financiare	6863 = 296
Elemente stocabile	6814 = % 391 la 398
Creanţe	6814 = % 491 495 496
Investiţii pe termen scurt	6864 = % 591 595 596 598

Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare ocazionează debitarea conturilor de ajustări amintite anterior şi creditarea celor de venituri, astfel:

Categorie de active pentru care se anulează/diminuează ajustările	Înregistrare contabilă
Imobilizări necorporale, corporale şi în curs de execuţie	% = 7813 290 291 293
Imobilizări financiare	296 = 7863
Elemente stocabile	% = 7814 391 la 398
Creanţe	% = 7814 491 495 496
Investiţii pe termen scurt	% = 7864 591 595 596 598

7.5. Particularităţi privind soluţionarea contabilă a rezultatelor inventarierii în activitatea de comerţ şi alimentaţie publică

Soluţionarea contabilă a rezultatelor inventarierii comportă anumite particularităţi la entităţile care au ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor sau alimentaţia publică. Acestea sunt generate pe de o parte, de utilizarea unor metode specifice de contabilitate analitică a stocurilor, cantitativ-valorică şi global-valorică, iar pe de altă parte de caracteristicile fizico-chimice ale elementelor de natura stocurilor pe care le regăsim în depozitele acestor entităţi.

În acest context vom aduce în discuţie implicaţiile de natură contabilă şi fiscală generate de modul specific în care sunt soluţionate plusurile şi minusurile constatate de comisiile de inventariere, cu referire directă la tehnica realizării compensărilor legale, calculul şi înregistrarea scăzămintelor şi a perisabilităţilor peste limite admisibile, precum şi evidenţierea mărfurilor degradate şi expirate.

Pentru a surprinde problematica enunţată anterior vom face distincţie în cadrul prezentării noastre între entităţile care organizează evidenţa analitică a stocurilor după metoda cantitativ-valoric şi cele care aplică metoda global-valorică.

A. Utilizarea metodei cantitativ-valorică pe feluri de mărfuri este specifică cu precădere entităţilor de comerţ cu ridicata şi în condiţiile aplicării sale controlul

stocurilor constatate cu ocazia inventarierii se poate realiza pe fiecare fel de marfă prin compararea cu stocurile şi soldurile existente în contabilitatea analitică.

În acest scop este necesară realizarea unei comparaţii detaliate pe fiecare fel de marfă, cantitativ şi valoric, între datele consemnate în listele de inventar şi cele din contabilitatea analitică.

Ca urmare a realizării acestei comparaţii se pot identifica diferenţe ce se pot concretiza în plusuri la inventar, dacă stocurile şi soldurile stabilite prin inventariere sunt superioare celor scriptice, sau lipsuri la inventar în situaţia inversă, care sunt considerate diferenţe brute ce urmează a fi regularizate ulterior prin efectuarea compensărilor, determinarea scăzămintelor legale, determinarea diferenţelor nete şi a celor definitive.

După aplicarea metodologiei specifice compensărilor între minusuri şi plusuri, aşa cum a fost prezentată în paragraful 7.4.1, regularizarea diferenţelor rămase se realizează astfel:

- dacă au fost acoperite integral diferenţele în minus, dar mai rămân diferenţe cantitative şi/sau valorice în plus neutilizate, acestea din urmă se consideră diferenţe în plus nete, care se înregistrează în evidenţa operativă şi în contabilitate;
- dacă diferenţele în minus nu au fost acoperite integral prin compensare şi mai există şi diferenţe în plus, atunci se înregistrează eventualele diferenţe valorice nete în plus, iar pentru cele în minus se procedează la calculul şi acordarea scăzămintelor legale (perisabilităţi în limite admise).

După calculul perisabilităţilor normale are loc diminuarea diferenţei nete în minus cu valoarea şi cantitatea scăzămintelor legale, care se suportă de unitate pe cheltuieli, iar ceea ce rezultă reprezintă diferenţă în minus definitivă.

Diferenţele în minus definitive pot avea caracter neimputabil, fiind considerate pierderi materiale peste normele legale, sau pot fi considerate imputabile şi se vor imputa persoanelor considerate vinovate.

Observaţie: Din punct de vedere al reglementărilor fiscale facem precizarea că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit perisabilităţile încadrate în limite legale, iar cele care depăşesc aceste limite, dar şi cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă sunt nedeductibile. Pe de altă parte, perisabilităţile încadrate în limite legale nu sunt asimilate unei livrări de bunuri, fapt pentru care nu se calculează TVA pentru ajustarea taxei deduse la momentul achiziţiei, iar pentru cheltuielile cu perisabilităţile care depăşesc limitele legale se colectează TVA.

În ceea ce priveşte mărfurile expirate sau degradate calitativ facem precizarea că, din punct de vedere fiscal, li se aplică următorul tratament: cheltuielile generate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit; sub aspectul TVA reţinem că nu se fac ajustări ale taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiţii: degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente; se face dovada că bunurile au fost distruse.

Pentru o mai bună înţelegere a acestor probleme propunem un studiu de caz în care vom parcurge etapele amintite anterior.

Exemplu: La o entitate care are ca obiect de activitate comerţul cu ridicata evidenţa analitică a mărfurilor este organizată conform metodei cantitativ-valoric. În contabilitate mărfurile sunt înregistrate la cost de achiziţie. În urma inventarierii generale au fost evidenţiate următoarele diferenţe brute:

- la produsul caşcaval afumat „Rucăr" s-a identificat un plus la inventar de 170 kg, preţul de evidenţă fiind de 14 lei/kg;
- la produsul caşcaval afumat „Dalia" s-a constatat o lipsă la inventar de 50 kg, preţul de evidenţă fiind de 16 lei/kg;
- la produsul caşcaval vegetal „Family toast" s-a constatat o lipsă la inventar de 20 kg, preţul de evidenţă fiind de 20 lei/kg.

I. Realizarea compensării lipsurilor cu plusurile la inventar

Considerăm îndeplinite condiţiile legale pentru efectuarea compensării (există risc de confuzie între sorturile aceluiaşi bun, diferenţele constatate în plus sau minus se referă la aceeaşi perioadă de gestiune şi la aceeaşi gestiune, lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni) pentru produsele caşcaval afumat „Rucăr" şi caşcaval afumat „Dalia".

Limita de compensare o reprezintă cantitatea cea mai mică, indiferent că este un plus sau un minus. Compensarea se realizează începând cu preţul cel mai mare şi se continuă în ordine descrescătoare până la preţul cel mai mic, până se ajunge la limita cantitativă de compensare.

În exemplul nostru limita de compensare este reprezentată de cele 50 kg lipsă la produsul caşcaval afumat „Dalia".

a) Caşcaval afumat „Rucăr":
* plus de 170 kg x 14 lei/kg = 2.380 lei;
* se compensează 50 kg x 14 lei/kg = 700 lei

= plus net de 120 kg x 14 lei/kg = 1.680 lei

b) Caşcaval afumat „Dalia":
* lipsă de 50 kg x 16lei/kg = 800 lei;
* se compensează 50 kg x 14 lei/kg = 700 lei

= minus valoric necompensat de 100 lei

La produsul caşcaval vegetal „Family toast", care nu a intrat în procedura de compensare, a rămas o lipsă cantitativ-valorică de 20 kg x 20 lei/kg = 400 lei, care urmează a fi soluţionată ulterior.

II. Calculul perisabilităţilor în limite admise (scăzăminte)

Pentru produsele care au înregistrat lipsuri la inventar trebuie calculate perisabilităţile în limite admise.

La sortimentul caşcaval afumat „Dalia" considerăm că a intrat în gestiune de la inventarul anterior o cantitate de 2.000 kg, în valoare totală de 32.000 lei.

Conform normei privind limitele admisibile de perisabilitate pentru produse alimentare şi nealimentare, norma de pierdere pentru acest sortiment este de 1,25%.

Prin urmare scăzămintele legale pentru sortimentul caşcaval afumat „Dalia" se calculează astfel:

$$\text{Pa/valoric} = \frac{\text{Qi x pu x Cp}}{100} = \frac{2.000 \times 16 \times 1,25}{100} = 400 \text{ lei}$$

Pa/cantitativ = 2000 kg x 1,25% = 25 kg.

Observăm că perisabilităţile în limite admise pentru sortimentul caşcaval afumat „Dalia", în sumă de 400 lei, sunt superioare lipsurilor valorice rămase după compensare, fapt pentru care minusul valoric necompensat de 100 lei este considerat **lipsă neimputabilă în limite legale**.

La sortimentul caşcaval vegetal „Family toast" considerăm că a intrat în gestiune de la inventarul anterior o cantitate de 1.120 kg, în valoare totală de 22.400 lei. Conform normei privind limitele admisibile de perisabilitate pentru produse alimentare şi nealimentare, norma de pierdere pentru acest sortiment este de 1,25%.

Prin urmare scăzămintele legale pentru sortimentul caşcaval afumat „Dalia" se calculează astfel:

$$\text{Pa/valoric} = \frac{\text{Qi x pu x Cp}}{100} = \frac{1.120 \times 20 \times 1,25}{100} = 280 \text{ lei}$$

Pa/cantitativ = 1.120 kg x 1,25% = 14 kg

După calculul scăzămintelor legale pentru sortimentul caşcaval vegetal „Family toast" observăm următoarea situaţie:

- 20 kg x 20 lei/kg = 400 lei, lipsă inventar brută;
- 14 kg x 20 lei/kg = 280 lei, **scăzăminte legale (lipsă neimputabilă)**;

= 6 kg x 20 lei/kg = 120 lei, **lipsă inventar peste limite admise**.

Cele 6 kg care depăşesc limitele admise se vor înregistra ca lipsuri neimputabile peste limite legale (nedeductibile fiscal) sau ca lipsuri imputabile, dacă se concluzionează că există vinovăţia gestionarului sau a unui terţ pentru aceste lipsuri.

III. Înregistrarea în evidenţa operativă şi în cea contabilă

În evidenţa operativă diferenţele constatate la inventariere se înregistrează astfel:

- diferenţele compensate se înregistrează în fişele de magazie în cantităţi egale ca intrări, în negru pentru sortimentul cu plus (caşcaval afumat „Rucăr") şi în roşu pentru sortimentul cu minusuri (caşcaval afumat „Dalia");

- plusul rămas după efectuarea operaţiei de compensare se înregistrează ca intrare în fişa de magazie a sortimentului caşcaval afumat „Rucăr" (120 kg x 14 lei/kg = 1.680 lei);

- minusurile cantitative care nu intră la compensare (caşcaval vegetal „Family toast") şi cele rămase după efectuarea compensării (caşcaval afumat „Dalia"), indiferent că sunt considerate perisabilităţi în limite, ori perisabilităţi peste limite imputabile sau nu, se înregistrează în fişele de magazie ca ieşiri pe fiecare sortiment în parte.

În evidenţa analitică se fac următoarele înregistrări:

- cantităţile şi valorile intrate la compensare se evidenţiază în fişa fiecărui sortiment în debit, în negru pentru sortimentul la care s-a compensat plusul cu minus (caşcaval afumat „Rucăr") şi în roşu la cel la care s-a compensat minusul cu plus (caşcaval afumat „Dalia");

- plusul cantitativ-valoric necompensat se evidenţiază ca intrare în debitul fişei sortimentului caşcaval afumat „Rucăr";

- scăzămintele legale, precum şi lipsa peste limitele admise se vor înregistra ca ieşiri în fişa sortimentului caşcaval vegetal „Family toast".

În contabilitatea sintetică se procedează astfel:

- cantităţile şi valorile compensate nu se înregistrează;

- plusul cantitativ-valoric rămas după compensare la sortimentul caşcaval afumat „Rucăr" se contabilizează ca un plus la inventar, astfel:

371 *„Mărfuri"*	=	**607** *„Cheltuieli privind mărfurile"*	1.680
607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**607** *„Cheltuieli privind mărfurile"*	- 1.680

- perisabilităţile în limite admise (scăzămintele legale) se contabilizează ca lipsuri la inventar neimputabile:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	380

- pierderile care depăşesc limitele admise din punct de vedere legal se pot înregistra ca lipsuri neimputabile peste limita legală (nedeductibile fiscal) sau se pot imputa unor persoane, dacă se dovedeşte vinovăţia acestora:

a) înregistrarea lipsei la inventar peste limita legală:

607 *„Cheltuieli privind mărfurile"*	=	**371** *„Mărfuri"*	120
635 *„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"*	=	**4427** *„TVA colectată"*	28,8

b) imputarea lipsei în sarcina gestionarului, dacă este de natură imputabilă:

4282 *„Alte creanţe în legătură cu personalul"*	=	% **7588** *„Alte venituri din exploatare"* **4427** *„TVA colectată"*	148,8 120,0 28,8

c) reţinerea din salariu a debitului:

421 *„Personal-salarii datorate"*	=	**4282** *„Alte creanţe în legătură cu personalul"*	148,8

B. Utilizarea metodei global-valorice este specifică îndeosebi entităţilor de comerţ cu amănuntul şi celor de alimentaţie publică, iar controlul stocurilor constatate prin inventariere se realizează la nivelul totalului valoric al gestiunii, determinat prin evaluarea şi însumarea tuturor mărfurilor consemnate în listele de inventariere.

Diferenţele se determină prin compararea totalului valoric stabilit prin inventariere cu cel din fişa analitică a gestiunii şi se concretizează în plusuri sau minusuri brute la inventar.

După determinarea diferenţelor brute se efectuează operaţiile de regularizare, precum şi înregistrarea lor în evidenţa operativă şi în contabilitate.

Întrucât compensările nu se mai calculează, deoarece se produc între toate sortimentele care alcătuiesc structura stocurilor în cadrul gestiunii, plusurile brute devin plusuri definitive şi se înregistrează ca intrări la preţ de evidenţă, iar lipsurile brute sunt prelucrate în continuare prin calculul perisabilităţilor, în vederea stabilirii naturii acestora.

Plusurile definitive se evidenţiază în contabilitate la preţ de evidenţă:

371 *„Mărfuri"*	=	% **607** *„Cheltuieli privind mărfurile"* **378** *„Diferenţe de preţ la mărfuri"* **4428** *„TVA neexigibilă"*

Lipsurile la inventar, indiferent că sunt în limite admise sau nu se contabilizează la fel, cu deosebirea că cele care au caracter imputabil trebuie imputate persoanelor vinovate aşa cum s-a arătat mai sus.

% **607** *„Cheltuieli privind mărfurile"* **378** *„Diferenţe de preţ la mărfuri"* **4428** *„TVA neexigibilă"*	=	**371** *„Mărfuri"*